



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VYUŽITÍ CONTROLLINGU V PODNIKU

APPLICATION OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN A BUSINESS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Veronika Gerlichová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Veronika Gerlichová**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.**
Akademický rok: 2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Využití controllingu v podniku

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: Controlling a jeho využití při řízení podniku

Analýza operativního controllingu

Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Studentka posoudí dosavadní stav operativního plánování a sledování odchylek v oblasti nákladů a výnosů vzniklých ve zvoleném podniku. Na základě této analýzy navrhne opatření k lepšímu využívání controllingu jako pod systému řízení daného podniku podporujícího dosažení dlouhodobé a úspěšné existence podniku.

Základní literární prameny:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-032-4.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na využití operativního controllingu v podniku, a to především na plánování a sledování odchylek. První část diplomové práce je teoretická, ve které budou popsány základní pojmy, které se následně použijí v části analytické. V analytické části bude firma ABC s.r.o. stručně popsána a poté analyzován její současně využívaný způsob plánování pro rok 2018. Následně budou na základě skutečných hodnot analyzovány odchylky. V návrhové části se pokusím navrhnout nápravná opatření, ke zlepšení současné situace ve formě plánu za pomoci metody krycího příspěvku.

Klíčová slova

Controlling, controller, operativní plánování, kontrola, analýza odchylek, rozpočet, příspěvek na úhradu

Abstract

The master's thesis is focused on application of Management Control System in a company especially on operative planning and deviations analysis. The first part of the master's thesis is theoretical with basic terms and used continually in the analytical part. In analytical part the company ABC s.r.o. will be described and analyzed its currently used planning method for 2018. Then will be used deviation analysis. In the proposal part i will try to propose corrective actions, to improve the current situation in the form of a plan using the cover margin contribution.

Key words

Management Control System, controller, operative planning, control, deviation analysis, budgets, margin contribution

Bibliografická citace

GERLICHOVÁ, Veronika. *Využití controllingu v podniku* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-07]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119650>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ondřej Žižlavský.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

Veronika Gerlichová

Poděkování

Na začátku této práce bych chtěla poděkovat zejména vedoucímu své diplomové práce doc. Ing. Ondřeji Žižlavskému, Ph.D. za pomoc a cenné rady při psaní diplomové práce. Další poděkování patří jednateři vybraného podniku za spolupráci a poskytnuté údaje pro účely vypracování této práce. Na závěr bych chtěla rovněž poděkovat své rodině, především mojí mámě Jarmile Gerlichové, která mě po celou dobu mého studia vysoce podporovala.

OBSAH

| | |
|--|-----------|
| ÚVOD..... | 11 |
| CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ | 12 |
| 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE | 14 |
| 1.1 Význam controllingu..... | 14 |
| 1.2 Controller | 15 |
| 1.3 Organizační začlenění controllingu..... | 16 |
| 1.3.1 Organizace controllingu bez pozice controllera | 16 |
| 1.3.2 Organizace controllingu s pozicí controllera | 17 |
| 1.4 Operativní controlling | 18 |
| 1.5 Plánování..... | 19 |
| 1.5.1 Požadavky plánu | 19 |
| 1.5.2 Rozpočetnictví a rozpočty | 20 |
| 1.6 Kalkulace metodou příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku | 21 |
| 1.6.1 Varianty aplikace metody krycích příspěvků | 21 |
| 1.7 Kontrola..... | 22 |
| 1.8 Analýza odchylek..... | 23 |
| 1.8.1 Členění odchylek | 23 |
| 1.8.2 Členění z hlediska faktorů vzniku | 24 |
| 1.8.3 Odchylky při heterogenní produkci | 24 |
| 1.8.4 Odchylky v rozpočtu..... | 26 |
| 1.9 Nápravná opatření | 27 |
| 1.10 Členění nákladů | 27 |
| 1.10.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů | 28 |
| 2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU | 29 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 2.1 | Základní údaje o podniku..... | 29 |
| 2.1.1 | Organizační struktura..... | 30 |
| 2.1.2 | Současný stav..... | 31 |
| 2.2 | Finanční plány podniku..... | 32 |
| 2.2.1 | Finanční plán podniku pro rok 2018..... | 32 |
| 2.3 | Srovnání plánu a skutečnosti..... | 37 |
| 2.3.1 | Srovnání plánu a skutečnosti za 1. čtvrtletí 2018 | 38 |
| 2.3.2 | Srovnání plánu a skutečnosti za 2. čtvrtletí 2018 | 41 |
| 2.3.3 | Srovnání plánu a skutečnosti za 3. čtvrtletí 2018 | 44 |
| 2.3.4 | Srovnání plánu a skutečnosti za 4. čtvrtletí 2018 | 47 |
| 2.4 | Shrnutí sledovaných odchylek a současného stavu..... | 50 |
| 3 | VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS | 51 |
| 3.1 | Finanční plán podniku na základě krycího příspěvku pro rok 2019 | 51 |
| 3.1.1 | Finanční plán podniku pro 1. čtvrtletí 2019..... | 51 |
| 3.1.2 | Finanční plán podniku pro 2. čtvrtletí 2019..... | 54 |
| 3.1.3 | Finanční plán podniku pro 3. čtvrtletí 2019..... | 56 |
| 3.1.4 | Finanční plán podniku pro 4. čtvrtletí 2019..... | 58 |
| 3.2 | Skutečný stav pro 1. čtvrtletí 2019..... | 60 |
| 3.2.1 | Tržby..... | 60 |
| 3.2.2 | Variabilní náklady..... | 61 |
| 3.2.3 | Fixní náklady | 62 |
| 3.2.4 | Celopodnikové náklady | 63 |
| 3.2.5 | Příspěvek 1 | 64 |
| 3.2.6 | Příspěvek 2..... | 64 |
| 3.2.7 | Analýza odchylek pro 1. čtvrtletí 2019..... | 65 |
| 3.3 | Shrnutí návrhové části a doporučení | 69 |

| | |
|---|-----------|
| ZÁVĚR | 71 |
| SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ..... | 73 |
| SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMOBLŮ | 76 |
| SEZNAM GRAFŮ | 77 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | 78 |
| SEZNAM TABULEK..... | 79 |
| SEZNAM VZORCŮ | 81 |
| SEZNAM PŘÍLOH..... | 82 |

ÚVOD

Činnost controllingu je v dnešní době neustále se měnícího prostředí stále nezbytnějším předpokladem řízení každého podniku. Filozofie controllingu se v České republice objevila v poměrně nedávné době a lze ji tak považovat za poměrně mladou koncepci pro efektivní řízení podniku. Součástí controllingu je mimo jiné sestavení kvalitního věrohodného finančního plánu, který bude podniku sloužit jako vodítko k dosažení co nejvyšší ziskovosti.

Cílem této diplomové práce je vyhodnocení dosavadního fungování controllingové činnosti v oblasti sestavování operativního finančního plánu a následné porovnání tohoto plánu se skutečností s návrhem na nápravná opatření související se současným fungováním této činnosti u zvoleného podniku zabývajícího se poskytováním služeb v oblasti účetnictví.

Celý text práce je rozdělen do tří základních částí. V teoretické části jsou uvedeny a vysvětleny nezbytné teoretické základy z oblasti controllingu, které tvoří nedílnou součást pro vypracování části analytické a návrhové. Mezi tyto pojmy patří zejména controlling, operativní plánování a odchylky s návrhy na nápravná opatření.

Druhá část práce je již zaměřena na zvolenou účetní firmu, pro kterou bude užíván fiktivní název ABC s.r.o. Firma bude krátce představena z hlediska základních informací včetně organizační struktury. Následně bude popsán dosavadní postup stanovení finančního plánu podniku a porovnání se skutečným stavem. Závěrem této části bude na základě zjištěného postupu plánování a sledování odchylek vyhodnocení současného stavu s nastíněním návrhového opatření pro zlepšení současné situace.

Poslední návrhová část práce bude založena na zjištěných nedostatcích z části analytické. Bude zde navržen nový systém plánování výnosů a nákladů ve formě dvoustupňového krycího příspěvku pro jednotlivá čtvrtletí roku 2019. Hlavním cílem této metody bude především vyjádřit ziskovost jednotlivých výkonů, které firma svou činností poskytuje a zároveň se zaměřit na problémovou oblast nákladových položek. Po sestavení nového finančního plánu bude jeho funkčnost srovnána se skutečně dosaženými výnosy a náklady za první čtvrtletí roku 2019. Na závěr bude návrhová část vyhodnocena z hlediska přínosů, které firmě přinese pro zajištění její úspěšné dlouhodobé existence.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Pro tuto práci jsem si vybrala reálnou nejmenovanou firmu s fiktivním označením ABC s.r.o. Jedná se o společnost s ručením omezeným zapsanou v obchodním rejstříku zabývající se poskytováním účetních služeb.

Hlavním úkolem diplomové práce je vyhodnocení dosavadního fungování operativního plánování s analýzou odchylek ve zvoleném podniku včetně vyhotovení návrhu ve formě metody krycích příspěvků přispívající pro zlepšení současné situace.

Mezi dílčí cíle práce patří:

- prostřednictvím získané odborné literatury bude vypracována teoretická část, která bude vysvětlovat základní teoretické pojmy využité pro část analytickou,
- analýza dosavadního sestavování finančního plánu podniku a následné porovnání se skutečně dosaženými hodnotami,
- vyhodnocení současné situace,
- formulace nového způsobu sestavení finančního plánu a odstranění nežádoucích odchylek,
- vyhodnocení návrhové části.

Použité metody a postupy zpracování

Celá teoretická část diplomové práce je zpracována na základě dostupné odborné knižní literatury. Jelikož jsem se zaměřovala pouze na jednu vybranou firmu, zvolila jsem kvalitativní metodu výzkumu, indukci a dedukci.

V první řadě jsem oslovila zvolenou účetní firmu, která controlling využívá a na základě průběžných osobních konzultací s vedením společnosti jsem postupně získávala důležité informace o jeho denním provozu. Zároveň mi byly poskytnuty potřebná data z interní dokumentace, která tvoří stěžejní část této práce.

Na základě analýzy současného stavu jsem zjistila, že podnik sestavuje finanční plán v poněkud nepřilíš vypovídacím vyjádření. Zároveň byly zjištěny nedostatky ve formě vysokých odchylek plánu od skutečnosti.

Na základě těchto poznatků jsem se rozhodla sestavit pro období 2019 nový finanční plán ve formě víceetapné metody krycích příspěvků, který bude vykazovat vyšší vypovídací schopnost z hlediska ziskovosti základních výkonů podniku. Tento návrh byl rovněž krátce předložen a demonstrován jednatelem podniku.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V první části diplomové práce se zaměřím na popis základních pojmů controllingu, které jsou stěžejní pro vypracování analytické části. Především se bude jednat o pojem controlling, controller, operativní plánování, metoda krycího příspěvku a vysvětlení jednotlivých druhů odchylek.

1.1 Význam controllingu

Controlling znázorňuje samostatnou vědní disciplínu, která se nejvíce rozšířila především v německy mluvících zemích. Samotný pojem controlling je původně odvozen od anglického slovesa „to control“, což v překladu znamená kontrola. Nejedná se však pouze o kontrolu, ale o celý proces stanovení cílů, plánování a aktivní řízení v oblasti financí výkonů podniku (Eschenbach, 2012, s. 34–35).

Controlling je v podstatě metoda, díky které je zvyšována účinnost systému řízení prostřednictvím neustálého sledování a porovnávání skutečnosti s plánovaným stavem v podnikatelském procesu, sledování odchylek, vznik jejich příčin, stanovení nápravných opatření a aktualizace stanovených cílů. Obecně je controllingový proces využíván především ve velkých a středně velkých podnicích v oblasti výroby a poskytování služeb. (Fibířová, 2003, s. 10, International Group of Controlling, 2012, s. 11).

Zajištění životaschopnosti celého podniku a schopnosti vytvářet hodnoty je hlavním cílem controllingu. Dosažení a uskutečnění těchto cílů podporuje pomocí funkcí, které jsou poskytovány prostřednictvím controllera a nástroji controllingu (Eschenbach, 2004, s. 75).

Mezi základní funkce controllingu patří:

- *funkce plánovací (ve smyslu koordinační a poradenská),*
- *funkce informační (funkce zjišťovací, dokumentační, kontrolní),*
- *reporting.* (Fibířová, 2003, s. 11)

Funkce plánovací zahrnuje například stanovení počtu plánů, jejich obsah nebo časový průběh plánovacích period. Hlavním informačním zdrojem pro controlling je účetnictví.

Informace jsou získávány, zpracovány a poskytovány v rámci výkaznictví (Horváth&Partners, 2004, s. 9).

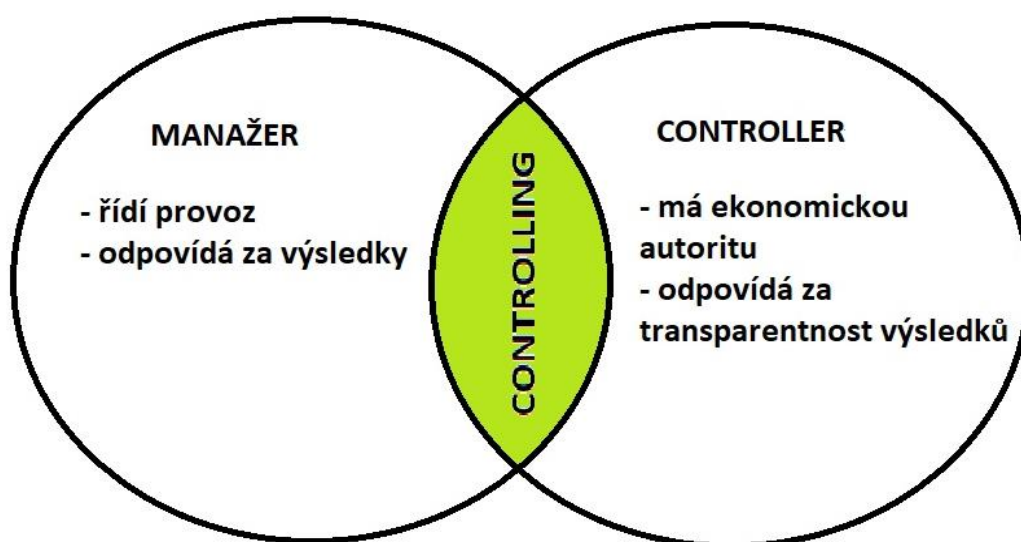
1.2 Controller

Funkce controllera vznikla v amerických rozvíjejících se podnicích na počátku 20. století. V Evropě se tato funkce dostala až na konci 50. let, a to prostřednictvím dceřiných firem amerických společností (Fibírová, 2003, s. 10).

Controller patří mezi hlavní členy manažerského týmu. Zapojuje se do přípravy plánů a rozpočtů a je součástí řady rozhodnutí v oblasti řízení podniku. Mezi základní činnosti controllera podle (International Group of Controlling) patří:

- zajištění transparentnosti strategie, obchodních výsledků, financí a procesů,
- koordinace dílčích cílů a plánů,
- poskytování relevantních informací pro manažera,
- moderování a navrhování řídicích procesů.

Nezbytnou součástí controllingových funkcí controllera je jeho kooperace s manažerem podniku. Průnik úkolů controllera a manažera lze vyjádřit pomocí následující množiny:



Obr. 1: Množina controllingu a controllera (Zdroj: vlastní zpracování dle Mikovcové, 2007)

Mezi hlavní náležitosti spojené s prací controllera je vysoká odborná úroveň komunikace. Controller musí umět komunikovat s vedoucími jednotlivých pracovišť pro pochopení všech záležitostí s dopady na ekonomiku podniku. Zároveň musí ovládat účetnictví a finance (Lazar, 2012, s. 244).

1.3 Organizační začlenění controllingu

Začlenění controllera do organizace společnosti závisí do značné míry na svěřených úkolech. „*Status controllera musí být takový, aby mohl plnit své úkoly.*“ Podle Horvátha & Partners (2004, s. 249–250) lze controlling zařadit do organizační hierarchie dvěma způsoby:

- controlling **bez samotné** pozice controllera,
- controlling **se samotnou** pozicí controllera.

1.3.1 Organizace controllingu bez pozice controllera

Jednou z alternativ začlenění controllingu bez pozice controllera je přenesení této funkce mezi pracovníky odpovědné za účetnictví. Nevýhodou této možnosti je nedostatečné přijetí důležitých úkolů, které pracovník od controllera obdrží. Zároveň je účetnictví primárně zaměřeno na minulost, což může vést vedoucím pracovníkem k neúspěšné realizaci controllingového myšlení spočívajícího v orientaci na budoucí cíle (Horvath & Partners, 2004, s. 249–250).

Extrémním řešením je rozdělení úkolů controllingu mezi jednotlivé vedoucí pozice. V takovém případě je však podstatné zajistit cílenou a organizovanou výměnu informací mezi jednotlivými oblastmi. Controlling je možné vést také samotným jednatelem společnosti (Horvath&Partners, 2004, s. 249–250).

Mezi hlavní nevýhody organizace bez pozice controllera patří:

- absence hlavního controllera, který má odborné kompetence a neutrální pohled na situaci,
- zvýšení pracovního zatížení a potíže při přijímání úkolů příslušných pracovníků,

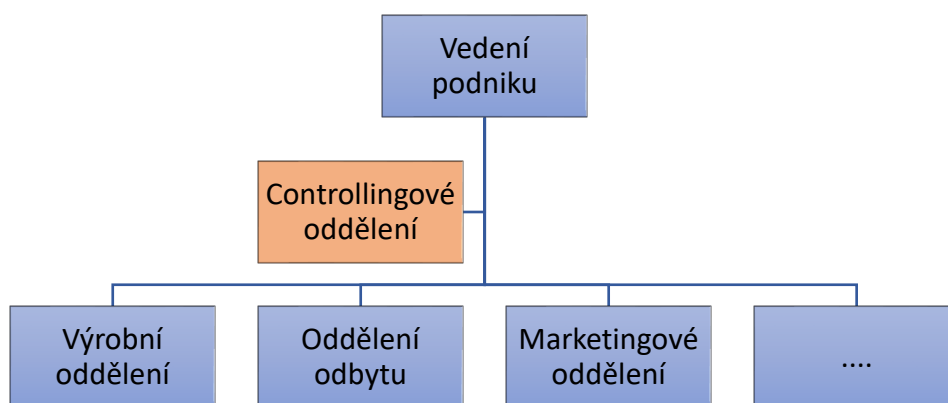
- nedostatečná motivace a kvalifikace vedoucích pracovníků (Horvath&Partners, 2004, s. 250).

1.3.2 Organizace controllingu s pozicí controllera

Jestliže v podniku není k dispozici kvalifikovaný pracovník, který by zastával funkci controllera, lze využít služeb externích podnikových poradců, kteří poskytují školení pro řídicí pracovníky. Pokud je controlling zaveden do organizační struktury podniku je potřeba posoudit na jaké úrovni hierarchie se jeho funkce nachází. Controllingové členění se tedy dělí na úroveň **štábní** nebo **liniovou** (Žižlavský, 2014, s. 17).

Štábní pozice v podniku

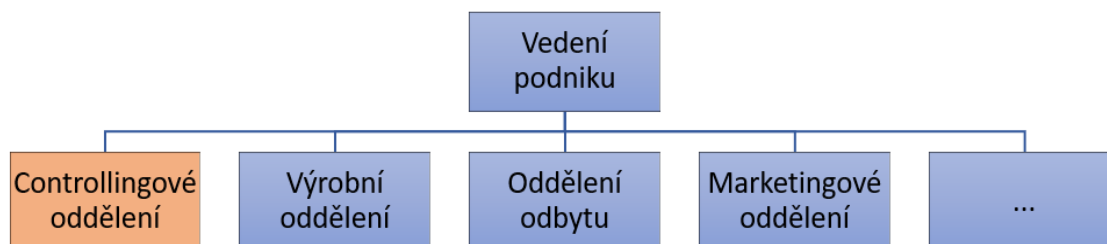
V případě, že je controllingové oddělení umístěno ve štábní pozici organizační struktury, zastává především funkce poradenské nebo připravuje materiály pro rozhodování. V případě štábní struktury nemá controlling kompetence v rozhodování a nařizování (Žižlavský, 2014, s. 17).



Obr. 2: Štábní pozice controllingu (Zdroj: vlastní zpracování dle Žižlavského, 2014, s. 17)

Liniová pozice v podniku

V liniové pozici přísluší controllingovému oddělení funkce nařizovací. Přebírá zde plnou zodpovědnost za přijatá rozhodnutí. Tato pozice je v organizační struktuře využitelná především v krizových situacích (Mikovcová, 2007, s. 20).



Obr. 3: Liniová pozice controllingu (Zdroj: vlastní zpracování dle Žižlavského, 2014, s. 18)

1.4 Operativní controlling

Operativní controlling je zaměřený na krátkodobé plány výnosů, nákladů, příjmů, výdajů a položek rozvahy v horizontálním období 1-2 roky. V malých a středních podnicích je hlavním cílem operativního controllingu naplnění krátkodobých cílů s dopadem na finanční ukazatele (Havlíček, 2011, s. 14).

Průběh tohoto typu controllingového řízení lze rozdělit do tří základních oblastí. V první řadě je zapotřebí stanovit krátkodobé cíle, které obsahují definici a zjištění očekávaných odchylek cílů od předpokládané skutečnosti (Havlíček, 2011, s. 14).

Mezi hlavní cíle operativního controllingu patří především:

- „Zajištění plánovaných účinků použité strategie a dosažení strategických cílů,
- dosažení plánované rentability, produktivity a hospodárnosti,
- zajištění likvidity potřebné k trvale udržitelné existenci podniku.“ (Eschenbach, 2012, s. 201)

Další oblastí operativního řízení je odsouhlasení plánů, která spočívá především v porovnání plánů se schopností reálné dosažitelnosti cílů. Jako poslední oblast lze uvést

porovnání požadovaného stavu se skutečností, která obsahuje proces kontroly, analýzy odchylek vzniklých při kontrole a nápravná opatření (Havlíček, 2011, s. 14).

1.5 Plánování

Plánování vyjadřuje první důležitou část controllingového řízení. Jedná se o systém, jejímž výstupem je souhrn kvalitně zpracovaných plánů. Kvalita provedeného plánu závisí na jeho stupni proveditelnosti, úplnosti a soudržnosti. Mezi nejdůležitější formy plánování v podniku patří:

- normativní plánování.
- strategické plánování,
- **operativní plánování a rozpočty** (Eschenbach, 2012, s. 74).

Operativní plánování se zaměřuje na řízení podniku orientovaného na úspěch, resp. výsledek. Plánovacím obdobím jednotlivých oblastí operativního controllingu je zpravidla v rozmezí jednoho roku. Mezi jeho hlavní funkce patří zejména zajištění stavu likvidních prostředků, vytvoření rezerv pro budoucí uspokojení kapitálových zájmů a zvýšení reálné hodnoty kapitálu (Eschenbach 2004, s. 489–490).

Výsledkem operativního plánování jsou plány, které lze připravit ve formě marketingového, obchodního, inovačního, finančního a personálního plánu nebo plánu řízení výroby a kvality. Mají charakter klouzavého plánování na jeden rok a jsou základem pro tvorbu rozpočtů. Odpovědnost za krátkodobé plány spadá pod kompetence manažerů konkrétních úseků, ke kterým se plán vztahuje (Havlíček, 2011, s. 11–12).

1.5.1 Požadavky plánu

Kvalita sestaveného plánu závisí na splnění následujících požadavků:

- časová provázanost – odhad budoucího vývoje závisí na znalosti minulého vývoje a porozumění současné situace. V rámci plánování se uplatňuje princip klouzavého plánování, které je u operativního plánu doplněno o následující měsíc;
- věcná provázanost – provázanost dílčích plánů do souhrnného;

- variantnost vs. závaznost – v případě nestabilního prostředí je doporučováno sestavovat optimistickou, střední a pesimistickou variantu;
- úplnost vs. přehlednost – plány by měly zahrnovat jen ty položky, které jsou podstatné pro splnění cíle;
- proveditelnost – podstatou je dosažitelnost a reálnost sestaveného plánu (Marinič, 2008, s. 163).

1.5.2 Rozpočetnictví a rozpočty

Rozpočetnictví představuje subsystém plánování a kontroly, jehož procesem je sestavení, schválení, kontrola a analýza odchylek rozpočtu (Horváth&Partners, 2004, s. 145). Podle Eschenbacha (2012, s. 204) je rozpočet složen z plánovaného výpočtu povinný účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz cash-flow) a je určitou formou plánu.

Vyhodnocené rozpočty kvantifikují vývoj hodnotových veličin v peněžním vyjádření. Rozpočet lze tedy definovat jako finanční plán, který obsahuje očekávané příjmy a výdaje následujícího období (většinou jeden rok) (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 98–99).

Základní funkce rozpočtu

Rozpočty stanovují hlavní cíle podniku jako celku, ale také jednotlivých organizačních jednotek. Mezi základní funkce rozpočtu patří:

- plánovací – stanovuje cíle hodnotových veličin na konkrétní období (zpravidla jeden rok, který je rozložen do několika kratších časových období);
- koordináční – koordinuje jednotlivé činnosti středisek a řídicích pracovníků v návaznosti na jejich pravomoci a odpovědnosti;
- motivační – je motivátor řídicích pracovníků pro dosažení stanovených cílů;
- kontrolní – slouží jako kontrolní prostředek pro porovnání skutečně dosažených hodnotových veličin se stanoveným rozpočtem;
- měření výkonnosti – měří výkonnost a efektivnost jednotlivých středisek a řídicích pracovníků (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 98–99).

1.6 Kalkulace metodou příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku

Příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku lze také označovat jako krycí příspěvek nebo marži. Podstatou této metody je rozdělení celkových nákladů podniku do dvou skupin v závislosti na vztah objemu prováděných výkonů, a to na variabilní a fixní náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 115).

Pro realizaci optimálního hospodářského výsledku je krycí příspěvek, vyjádřený jako podíl na obratu v procentech, důležitou veličinou pro řízení podniku. Při podpoře konkrétního dosaženého výkonu s vyšším procentuálním příspěvkem dosáhne firma zároveň celkového vyššího zisku (Vollmuth, 2004, s. 73).

Příspěvek na úhradu lze vyjádřit jako rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a jeho variabilními náklady. Existují dvě úrovně vyjádření tohoto ukazatele, a to buď v jednotkovém příspěvku jako rozdíl prodejní ceny produktu a jeho variabilních nákladů nebo jako celkový příspěvek vyjádřený jako rozdíl mezi celkovými výnosy a variabilními náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 115–116).

1.6.1 Varianty aplikace metody krycích příspěvků

Z hlediska odlišného přístupu ke strukturalizaci fixních nákladů existují v praxi dvě varianty aplikace metody krycích příspěvků, a to metoda **jednostupňové** kalkulace variabilních nákladů a **vícestupňová** kalkulace variabilních nákladů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 119).

U **jednostupňové** kalkulace se fixní náklady nijak neanalyzují a předpokládá se, že se vztahují k organizaci jako celku. Naopak **vícestupňová** kalkulace vykazuje fixní náklady do několika skupin v závislosti na jejich vztahu k podnikovým aktivitám. Lze tedy rozlišit fixní náklady jednotlivých výrobků, skupin výrobků, středisek, odpovědnosti a celého podniku. V praxi se nejčastěji používají dva stupně dělení fixních nákladů, a to zvláštní fixní náklady vztahující se k určitému výkonu a všeobecné fixní náklady, které nemají souvislost s jednotlivými výkony (Popesko, Papadaki, 2016, s. 120).

Podle Vollmutha (2004, s. 76) je dvoustupňový výpočet příspěvku vhodným nástrojem získání důležitých informací pro rozhodování vedoucích a řídících pracovníků. *Tento systém výpočtu nákladů je tržně orientován a poskytuje spolehlivé podklady pro rozhodování o cenách, analýze obrátu, nákladů a zisku a rovněž pro plánování, kontrolu a řízení podniku.*

Tab. 1: Dvoustupňová metoda krycích příspěvků (Zdroj: vlastní zpracování dle Popesko, Papadaki, 2016, s. 120)

| Výkon | Výkon 1 | Výkon 2 | Výkon 3 | Celkem |
|--------------------------------|---------|---------|---------|--------|
| Počet | | | | |
| Cena | | | | |
| Tržby | | | | |
| Variabilní náklady na jednotku | | | | |
| Celkové variabilní náklady | | | | |
| Příspěvek I (Kč) | | | | |
| Příspěvek I (%) | | | | |
| Zvláštní fixní náklady | | | | |
| Příspěvek II (Kč) | | | | |
| Příspěvek II (%) | | | | |
| Všeobecné fixní náklady | | | | |
| Výsledek hospodaření | | | | |

1.7 Kontrola

Kontrola v podniku jako taková je dalším ze základních subsystémů procesu řízení. Hlavním smyslem kontroly je zjištění chyb, ke kterým došlo při sestavování plánu, ale také při realizaci plánu. Následným výstupem kontroly je návrh opatření, která napomáhají chyby částečně nebo zcela odstranit (Mikovcová, 2007, s. 134).

Kontrola je šestistupňový proces:

1. „Určení podmínek pro stanovení skutečné hodnoty,
2. porovnání cílového a skutečného množství a hodnoty,
3. analýza odchylek podle jejich příčiny,
4. prodiskutování odchylek s odpovědnými pracovníky,

5. *vytvoření souboru opatření a*
 6. *propočet očekávání, jak i přes případně vzniklé odchylky dosáhnout cíle.“*
- (Eschenbach, 2012, s. 77)

1.8 Analýza odchylek

V důsledku porovnávání předem stanovených hodnot a skutečností může ve většině případu dojít ke vzniku rozdílů, které jsou analyzovány jako odchylky. Odchylky vznikají v různých oblastech informačního řízení, a to především v kalkulacích, rozpočtnictví a odpovědnostním řízení (Fibírová a kol., 2015, s. 165).

Hlavním cílem analýzy odchylek je zjištění příčiny jejich vzniku, zhodnocení jejich dopadu a vytvoření předpokladů pro nápravná opatření, která by umožnila eliminovat vznik těchto negativních odchylek do budoucna (Král a kol., 2018, s. 394).

Důležité je předem stanovit míru tolerance odchylky. Ne každá odchylka je znamením pro controlling, aby konal nápravná opatření. Stanovení velikosti míry tolerance závisí především na kultuře organizace, stylu řízení, kvalitě plánování, ale také na okolnostech jednotlivých případů (Eschenbach, 2012, s. 224).

Existují dva způsoby sledování odchylek, a to **průběžné** a **následné**. Pokud dojde ke sledování odchylek po skončení sledovaného období hovoříme o **následném** zjišťování odchylek. Porovnávají se zde hodnoty předem stanovené (tzv. standardy) a skutečné hodnoty vzniklé za sledované období. Nevýhodou této metody je především nemožnost okamžité reakce na vznik odchylky, která by zamezila nárůstu nákladů spojených s nápravným opatřením. Další nevýhodou může být nepřesná identifikace příčiny vzniku odchylky. Způsob sledování odchylek metodou **průběžnou** lze odchylky okamžitě identifikovat případně zamezit jejich vznik a sním spojená nápravná opatření (Fibírová a kol., 2015, str. 166–171).

1.8.1 Členění odchylek

Důsledkem odchylky zisku v různorodé produkci může být zapříčiněno různými faktory. Východiskem pro určení těchto faktorů je následující vzorec:

$$Z = c * Q - v * Q - F$$

Vzorec 1: Výpočet zisku podniku (Zdroj: Král a kol., 2018, s. 395)

Kde

Z..... celkový zisk,

c..... jednotková prodejní cena,

Q.... objem prodaného výkonu,

v..... jednotkové variabilní náklady,

F..... celkové fixní náklady.

Základní odchylky tedy vychází z prodejní ceny výkonů, variabilních nákladů výkonu, fixních nákladů nebo objemu výkonů (Král a kol., 2018, s. 395).

1.8.2 Členění z hlediska faktorů vzniku

Z hlediska faktorů vzniku lze analyzovat následující odchylky:

- **kvantitativní odchylka** – vzniká v důsledku změny objemu analyzovaného vstupu nebo výstupu;
- **kvalitativní odchylka** – vzniká v důsledku změny ceny analyzovaného vstupu nebo výstupu;
- **odchylka struktury** – vzniká v důsledku změny struktury vstupu nebo výstupu (Král a kol., 2018 s. 396).

1.8.3 Odchylky při heterogenní produkci

Jestliže podnik vyrábí několik druhů výrobků nebo vykonává několik výkonů, které různě přispívají k celkovému zisku, a tedy mají různou jednotkovou marži, je výše zisku ovlivňována nejen objemem výkonů, ale i jejich strukturou. Při heterogenní produkci tedy

vzniká další odchylka způsobena změnou sortimentu prodáváných výkonů (Král a kol., 2018, s. 418).

Pro vliv změny množství a změny struktury sortimentu na změnu tržeb používáme následující obecný vzorec:

$$\sum_{i=1}^n (Q_{Si} - Q_{Pi}) * C_{Pi}$$

Vzorec 2: Odchylka vlivu změny množství a struktury sortimentu na změnu tržeb při heterogenní produkci (Zdroj: Žižlavský, 2014, s. 57)

Následně lze vyjádřit:

- Vliv změny množství na změnu tržeb:

$$\sum_{i=1}^n \left(Q_{Pi} * \frac{\sum_{i=1}^n Q_{Si}}{\sum_{i=1}^n Q_{Pi}} - Q_{Pi} \right) * C_{Pi}$$

Vzorec 3: Odchylka vlivu změny množství na změnu tržeb při heterogenní produkci (Zdroj: Žižlavský, 2014, s. 57)

- Vliv změny struktury sortimentu na změnu tržeb:

$$\sum_{i=1}^n \left(Q_{Si} - Q_{Pi} * \frac{\sum_{i=1}^n Q_{Si}}{\sum_{i=1}^n Q_{Pi}} \right) * C_{Pi}$$

Vzorec 4: Odchylka vlivu změny struktury sortimentu na změnu tržeb při heterogenní produkci (Zdroj: Žižlavský, 2014, s. 57)

- Vliv změny cen na změnu tržeb:

$$\sum_{i=1}^n (C_{Si} - C_{Pi}) * Q_{Si}$$

Vzorec 5: Odchylka vlivu změny cen na změnu tržeb při heterogenní produkci (Zdroj: Žižlavský, 2014, s. 57)

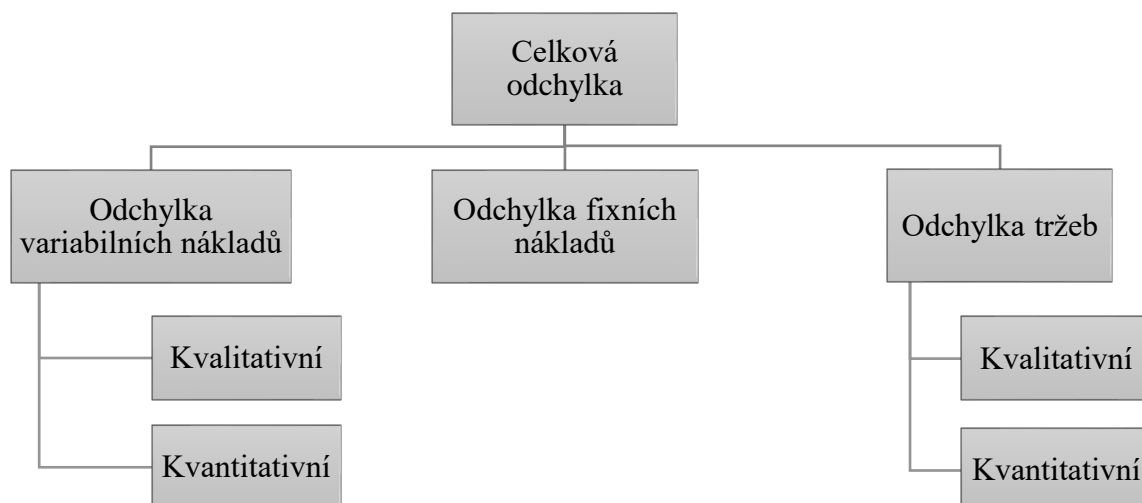
1.8.4 Odchyly v rozpočtu

Rozpočty jsou ovlivňovány vnitřním a vnějším okolím podniku. Odchyly vzniklé při rozpočtu nabývají buď podoby úspor (pozitivní odchyly), jestliže jsou skutečné náklady nižší než rozpočtované nebo podobu překročení (negativní odchyly). Zjištění odchylek následně slouží jako zdroj informací pro rozhodnutí o opatřeních vedoucích k zajištění odchylek (Hradecký a kol., 2008, s. 151–152).

V rámci rozpočtu jsou sledovány odchyly především při výkonech a nákladech včetně jejich příčin. Jsou tedy sledovány odchyly na následujících úrovních:

- odchyly druhu nákladů,
- odchyly nákladových středisek,
- odchyly nositelů nákladů a výsledků připadající na výkony,
- odchyly výsledku za určité časové období (Eschenbach, 2012, s. 224).

Následující obrázek vyjadřuje rozložení celkové odchylky na dílčí odchylku výnosu, fixních nákladů a variabilních nákladů.



Obr. 4: Odchyly výnosů a nákladů za časové období (Zdroj: vlastní zpracování dle Eschenbacha, 2012)

1.9 Nápravná opatření

Vznik odchylek představuje reakci na změny a vývoje podnikatelského okolí, které nevstoupily do plánu podniku. Slouží jako vstup pro nápravná opatření. Pravidla nápravných opatření jsou v kompetenci vedení podniku, controllera nebo odborných oddělení. Rozsah a iniciativa závisí na velikosti vzniklé odchylky a platí bez ohledu na velikost podniku nebo oboru podnikání (Konečný, Režňáková, 2000, s. 35).

Nápravná opatření při vzniku **velmi malých odchylek** (v praxi do 5 %) nedochází k žádné reakci. Pokud by však docházelo k opakované odchylce u stejného procesu, vyžaduje se úprava plánovacího procesu. Provozní odchylky neboli **malé odchylky** (v praxi 5–10 %) jsou v plné kompetenci manažera. Vyžadována je pouze informace o reakci na tuto vzniklou odchylku. Při vzniku odchylek středních odchylek (v praxi 10–20 %) je vyžadován záznam ze strany manažera. U **velkých odchylek** (nad 20 % nebo nad stanovenou částku) je následně zapojováno celé vedení podniku prostřednictvím controllera. Ten vedení poskytuje včasné informace a pokouší se nalézt celopodnikové realizovatelné řešení, které není možné uskutečnit bez účasti vedení podniku. V takovém případě dochází ke zkoumání samotného plánovacího mechanismu (Kemmler, 2012, s. 21–21).

Pro realizaci nápravných opatření by měly být definovány následující body:

- „*obsah opatření,*
- *kompetence a zodpovědnost za provádění,*
- *termín zahájení a ukončení provádění,*
- *očekávané účinky opatření,*
- *předběžné náklady opatření.*“ (Eschenbach, Helmut, 2012, s. 227)

1.10 Členění nákladů

Hlavním účelem členění nákladů, je schopnost vyjádřit jejich ekonomickou podstatu, přístup jejich zjištění, příčinná souvislost jejich vývoje apod. Volba způsobu členění nákladů vychází z informací o nákladech (Fibířová a kol., 2007, s. 99).

1.10.1 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Jedná se o specifickou klasifikaci nákladů zaměřenou na zkoumání chování nákladů v reakci na změnu objemu výkonů. Objem výkonů lze vyjádřit například počtem prodaných či vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů nebo obsloužených zákazníků. V rámci tohoto členění je možné rozlišovat náklady variabilní, fixní a smíšené (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38).

Variabilní náklady

První variantou členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů jsou variabilní náklady, jejichž výše je závislá na objemu provedených výkonů (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).

Fixní náklady

Opakem variabilních nákladů jsou náklady fixní jejichž výše je neměnná při různých úrovních aktivity podniku. Oproti celkovým fixním nákladům, které se změnou objemu výkonů nemění se jednotkové fixní náklady (připadající na jednu produkci) s růstem objemu výkonu snižují (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).

Smíšené náklady

V jistých případech nastává v praxi situace, že nákladové položky vykazují smíšený charakter. Lze tak rozlišovat náklady **semi-variabilní**, které v sobě zahrnují jak variabilní složku, tak fixní. Druhou variantou těchto nákladů jsou **semi-fixní** náklady. V rámci určitého rozsahu činností mají tyto náklady fixní charakter, avšak při dosažení určitého objemu produkce dojde ke jejich skokovému nárůstu (Popesko, Papadaki, 2016, s. 40).

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V následující kapitole se zaměřím na podstatnou část diplomové práce. V první řadě stručně popíšu základní údaje o podniku včetně organizační struktury. Následně představím současně sestavovaný finanční plán složený z celkových nákladů a výnosů pro rok 2018, který bude rozdělen na jednotlivá čtvrtletí.

Poté bude provedena analýza současného stavu vzniklých nákladů a výnosů podniku za jednotlivá čtvrtletí roku 2018 a dle porovnání těchto hodnot s plánovanými budou vyhodnoceny odchylky. Na základě závažnosti vzniklých odchylek budou provedeny nápravná opatření ke zlepšení současné situaci a pro budoucí vývoj.

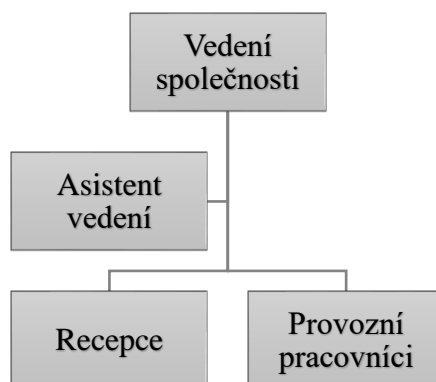
2.1 Základní údaje o podniku

Pro účely diplomové práce jsem si zvolila reálný podnik zabývající se poskytováním služeb v oblasti účetnictví a daňového poradenství, pro který jsem z důvodu ochrany údajů použila fiktivní název. Základní údaje o firmě jsou následující:

| | |
|----------------------|-------------------------------|
| Název firmy: | ABC s.r.o. |
| Právní forma: | Společnost s ručením omezeným |
| Rok vzniku: | 1998 |
| Sídlo: | Brno |

Předmětem podnikání analyzovaného podniku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, daňové poradenství. Podnik poskytuje své externí služby na území České republiky (ID podniku – organizační řád, 2017).

2.1.1 Organizační struktura



Obr. 5: Organizační struktura podniku (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – organizační řád 2017)

Vedení společnosti představuje jednatel případně prokurista. Jestliže není prokurista jmenován, vykonává jeho působnost samotný jednatel. Hlavním úkolem vedení je řízení společnosti. Jednatel je oprávněn rozhodovat ve všech otázkách společnosti bez jakéhokoliv omezení. Prokurista je oprávněn jednat především v provozních otázkách společnosti. Mezi hlavní činnosti vedení společnosti patří:

- schvalování hospodářského výsledku,
- tvorba vnitřních pravidel fungování společnosti,
- vedení pokladny,
- jednání a uzavírání smluv s ostatními pracovníky, odběrateli, dodavateli,
- schvalování mezd,
- schvalování pořízení dlouhodobého majetku, mimořádných nákupů majetku a zásob,
- řízení zakázek,
- administrace serveru.

Asistent vedení řídí recepci a je odpovědný za její řádný chod. Mezi hlavní činnost asistenta patří:

- pravidelné fakturace výkonů,
- kalkulace cen,
- vedení pokladny,

- obsluhu běžného bankovního účtu,
- zpracování podkladů pro mzdy,
- příprava finančního plánu,
- schvalování faktur,
- analýza výkonů na zakázkách,
- analýza rozpočtu zakázek,
- vedení účetnictví společnosti.

Recepce zajišťuje řádný chod kanceláře a mezi její hlavní úkoly patří:

- obsluha telekomunikačního zařízení včetně komunikace s klienty,
- obsluha klientů při jednáních,
- vedení knihy pošty,
- zásobování provozovny kancelářskými potřebami,
- údržba kancelářské, telekomunikační a výpočetní techniky,
- roznos písemností na úřady, instituce případně pošty,
- asistence podle požadavků společnosti.

Provozní pracovníci jsou rozčleněni do jednotlivých kategorií dle dosažených zkušeností na asistenty, referenty a kontrolory (organizační a pracovní řád společnosti, 2017).

2.1.2 Současný stav

V současné době firma ABC s.r.o. zaměstnává na hlavní pracovní poměr 5 zaměstnanců. Zároveň zaměstnává na dohodu o pracovní činnosti (DPČ) přes desítky stážistů, kterým díky těmto dohodám poskytuje odborné znalosti v oblasti účetnictví a daní. Jednotlivé zakázky jsou rozdělovány mezi vedoucí pracovníky v závislosti na časové a finanční náročnosti jednotlivých zakázek. Každá zakázka má tak stanovenou jinou hodnotu výkonu na základě smlouvy nebo paušálu.

Jelikož se firma řadí do malých podniků, její organizační struktura neobsahuje samotnou pozici controllingového oddělení. Hlavní činnost controllingu řídí především sám jednatel.

Firma poskytuje své služby pro více než 40 firem s ohledem na individuální přístup. Pro stálé zákazníky nabízí cenový systém konstantních paušálů. V případě jednorázových zakázek aplikuje smluvní ceny nebo hodinovou taxu, jejíž výše se pohybuje podle charakteru dané zakázky. V případě překročení výkonů v rámci paušálních zakázek firma fakturuje výkony ve formě více prací. Zároveň firma poskytuje služby související s auditní činností.

2.2 Finanční plány podniku

Firma ABC s.r.o. sestavuje finanční plány od roku 2011. Na počátku jejich tvorby byla příprava dat sestavována ručně bez využití programového systému. Z důvodu nárustu zakázek a analytické evidence došlo k sestavování finančního plánu za pomoci externí aplikace s názvem ABC Analýza, která velkým způsobem usnadnila časovou náročnost sestavování plánů (vlastní zpracování dle osobního rozhovoru s jednatelem, 2019).

Podnik ABC s.r.o. tuto aplikaci využívá již 8 let a funguje na bázi přenosu dat z účetního programu Money S3. Díky tomuto programu lze sestavit roční plán, který je výsledkem průměrných hodnot minulého období. Finanční plány lze sestavit ve formě měsíčního nebo čtvrtletního vyjádření, dle vlastního uvážení jednatele. Finanční plán rozlišuje zvlášť položky výnosové a zvlášť položky nákladové (vlastní zpracování dle osobního rozhovoru s jednatelem, 2019).

2.2.1 Finanční plán podniku pro rok 2018

Pro rok 2018 podnik sestavil finanční plán z průměrných hodnot dosažených za minulé účetní období. Tento finanční plán je sestaven s možností zobrazení jak čtvrtletního, tak měsíčního plánování. Pro účely diplomové práce byly sestaveny plány celkových nákladů a plány celkových výnosů v kvartálním vyjádření.

Finanční plán nákladů 2018

Finanční plán nákladů podniku je rozčleněn do několika kategorií podle používaných analytických účtů.

Podle následující tabulky vybraných nákladů tvoří nejvyšší část (více než 50 %) mzdové náklady, které se skládají z mezd stálých zaměstnanců a z mezd stážistů, kteří pracují na DPČ. Součástí mzdových nákladů jsou odvody na sociální pojištění (SP) ve výši 25 % a odvody na zdravotní pojištění (ZP) ve výši 9 %.

Druhou nejvyšší položku tvoří náklady spojené s ostatními službami. Mezi tyto služby patří především účetní poradenství, které je vyjádřené ve formě přijatých faktur za služby poskytující osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ) a měsíční pronájem prostor účetní kanceláře. Každý zaměstnanec v rámci své činnosti využívá vlastní firemní tarif, a proto další položku ostatních služeb tvoří měsíční náklady spojené s jednotlivými tarify. Mimo jiné firma hradí měsíční náklady za internetové připojení celé budovy. Mezi licenční služby se řadí předplatné pro využívání programu Money S3, ASPI a FORM studio obsahující rozsáhlou databázi vzorových formulářů všech oblastí. Zároveň je součástí licenčních služeb registrace a každoroční prodlužování domén, které firma využívá. Ve službách spojených se vzděláváním jsou zahrnuty jak služby v oblasti účetnictví, tak v oblasti daňového poradenství, které má charakter klubu daňových poradců. V individuálních případech je zapotřebí klienty v rámci schůzek navštěvovat přímo v místě jejich sídla, a proto jsou do nákladů zahrnuty náklady spojené s dopravou, a to jak tuzemskou prostřednictvím MHD, tak v jistých případech přeshraniční prostřednictvím Českých drah nebo Student Agency.

Do finančního plánu je zároveň potřeba začlenit náklady spojené s chodem kanceláře. Běžně mezi tyto kancelářské potřeby patří například A4 papír k tisku, speciální termopapír pro lepení dokladů, šanony, propisky, zvýrazňovače nebo organizéry. I když tato položka tvoří jen 3 % z celkových nákladů, nesmí být opomenuta pro účely zjištění případného nadměrného plýtvání. Dále do této kategorie patří spotřební náplně ve formě tonerů do tiskárny.

Finanční plán dále obsahuje spotřebu energie (plynu, vody, elektřiny) za jednotlivá čtvrtletí, kde byly nejnižší plánované hodnoty stanoveny na období červenec–září, kde se předpokládá nižší spotřeba energií.

Mezi další náklady byly do plánů zahrnuty také opravy a udržování kanceláře, cestovné nebo odpisy, které jsou tvořeny především DHM a drobným majetkem.

Tab. 2: Finanční plán nákladů za jednotlivá čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán, 2018)

| FINANČNÍ PLÁN NÁKLADŮ 2018 | | | | |
|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| DRUH NÁKLADU | 1. ČTVRTLETÍ LEDEN-BŘEZEN | 2. ČTVRTLETÍ DUBEN-ČERVEN | 3. ČTVRTLETÍ ČERVENEC-ZÁŘÍ | 4.ČTVRTLETÍ ŘÍJEN-PROSINEC |
| Kancelářské potřeby | 19 835 Kč | 17 600 Kč | 22 860 Kč | 13 229 Kč |
| Spotřební náplně | 1 440 Kč | 6 208 Kč | 1 517 Kč | 3 835 Kč |
| Σ SPOTŘEBA MAT. | 21 275 Kč | 23 808 Kč | 24 377 Kč | 17 064 Kč |
| Spotřeba energie – elektřiny | 15 080 Kč | 15 247 Kč | 4 157 Kč | 29 122 Kč |
| Spotřeba energie – plyn | 5 828 Kč | 16 928 Kč | 259 Kč | 19 270 Kč |
| Spotřeba energie – voda | 1 858 Kč | 1 879 Kč | 83 Kč | 4 018 Kč |
| Σ SPOTŘEBA ENERGIE | 22 766 Kč | 34 054 Kč | 4 499 Kč | 52 410 Kč |
| Opravy a udržování – kancelář | 24 287 Kč | 4 700 Kč | 6 900 Kč | 7 620 Kč |
| Σ OPRAVY A UDRŽOV. | 24 287 Kč | 4 700 Kč | 6 900 Kč | 7 620 Kč |
| Cestovné | 43 522 Kč | 5 775 Kč | 24 455 Kč | 12 002 Kč |
| Σ CESTOVNÉ | 43 522 Kč | 5 775 Kč | 24 455 Kč | 12 002 Kč |
| OS – kancelář | 822 Kč | 1 002 Kč | 1 646 Kč | 1 021 Kč |
| OS – účetní poradenství | 140 537 Kč | 146 275 Kč | 217 473 Kč | 144 135 Kč |
| OS – mobilní + internet | 12 540 Kč | 15 767 Kč | 18 242 Kč | 24 804 Kč |
| OS – nájem prostor | 90 000 Kč | 90 000 Kč | 92 000 Kč | 220 000 Kč |
| OS – doprava osob | 10 572 Kč | 590 Kč | 608 Kč | 3 817 Kč |
| OS – licence | 19 334 Kč | 22 013 Kč | 27 859 Kč | 22 968 Kč |
| OS – vzdělávání | 13 975 Kč | 14 400 Kč | 1 700 Kč | 15 384 Kč |
| Σ OSTATNÍ SLUŽBY | 287 780 Kč | 290 047 Kč | 359 528 Kč | 432 129 Kč |
| Mzdové náklady – zaměstnanci | 278 345 Kč | 298 861 Kč | 282 861 Kč | 296 969 Kč |
| Mzdové náklady – DPČ | 521 972 Kč | 470 971 Kč | 521 507 Kč | 544 933 Kč |
| Σ MZDOVÉ NÁKLADY | 800 317 Kč | 769 832 Kč | 804 368 Kč | 841 902 Kč |
| Zákonné SP | 69 587 Kč | 74 716 Kč | 72 117 Kč | 76 413 Kč |
| Zákonné ZP | 25 051 Kč | 26 898 Kč | 25 964 Kč | 27 511 Kč |
| Σ SZP NÁKLADY | 94 638 Kč | 101 614 Kč | 98 081 Kč | 103 924 Kč |
| Odpisy | 105 021 Kč | 103 302 Kč | 105 624 Kč | 116 051 Kč |
| Σ NÁKLADY CELKEM | 1 399 606 Kč | 1 333 132 Kč | 1 427 832 Kč | 1 583 102 Kč |

Finanční plán výnosů 2018

Finanční plán výnosů je opět rozdělen podle analytických účtů do kategorií jednotlivých poskytnutých služeb.

Nejvyšší položku plánovaných výnosů firmy ABC s.r.o. tvoří vedení externího účetnictví, a to buď na základě hodinového, paušálního nebo smluvního ohodnocení dle individuálních potřeb jednotlivých zakázek. Zároveň firma v rámci této kategorie výnosů rozlišuje služby poskytované nad rámec běžných účetních činností ve formě „více práce“. Tato činnost je uskutečňována nepravidelně, a to za předpokladu, že budou konkrétní zakázky náročnější z hlediska provedených úkonů, než bylo původně stanoveno ve smlouvě.

Poskytování mzdových služeb je na jednotlivá čtvrtletí stanoveno konstantně a obsahuje zpracovávání mezd včetně vyhotovení výplatních listin při vyplácení mezd v hotovosti, sestavení rekapitulace mezd, převodního příkazu a přehledů na odvody SP a ZP. I přesto, že je tato položka ve finančním plánu evidována zvlášť, lze ji považovat jako součást paušálních zakázek.

Firma zároveň v rámci své činnosti poskytuje zajištění ověření účetní závěrky auditorem, která obsahuje činnosti spojené s přípravou na audit, zastoupení při komunikaci s auditorem nebo projednání doporučení auditora.

Zbylou část výnosů tvoří pronájem spojený s poskytnutým nájmem sídla a serveru hostingu pro danou klientelu.

Tab. 3: Finanční plán výnosů za rok 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán, 2018)

| FINANČNÍ PLÁN VÝNOSŮ 2018 | | | | |
|---------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| DRUH VÝNOSU | 1. ČTVRTLETÍ | 2. ČTVRTLETÍ | 3. ČTVRTLETÍ | 4. ČTVRTLETÍ |
| | LEDEN-BŘEZEN | DUBEN-ČERVEN | ČERVENEC-ZÁŘÍ | ŘÍJEN-PROSINEC |
| Účtárna paušál | 1 466 495 Kč | 1 493 539 Kč | 1 463 027 Kč | 1 331 498 Kč |
| Účtárna více práce | 0 Kč | 39 200 Kč | 60 000 Kč | 423 100 Kč |
| Účtárna hodinová | 114 186 Kč | 75 497 Kč | 209 575 Kč | 285 692 Kč |
| Σ TPS – ÚČTÁRNA | 1 580 681 Kč | 1 608 236 Kč | 1 732 603 Kč | 2 040 289 Kč |
| Audit paušální | 72 000 Kč | 108 000 Kč | 108 000 Kč | 118 500 Kč |
| Σ TPS – AUDIT | 72 000 Kč | 108 000 Kč | 108 000 Kč | 118 500 Kč |
| Mzdy paušál | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 104 581 Kč |
| Σ TPS – MZDY | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 104 581 Kč |
| Pronájem | 13 500 Kč | 13 500 Kč | 12 000 Kč | 42 798 Kč |
| Σ VÝNOSY | 1 770 762 Kč | 1 834 316 Kč | 1 957 184 Kč | 2 306 168 Kč |

Finanční plán obratu 2018

Dle sestaveného plánu nákladů a výnosů lze také sestavit celkový plán obratu podniku za jednotlivá čtvrtletí roku 2018. Celkové výnosy firmy jsou za jednotlivá čtvrtletí předpokládána v rozmezí od 1,7 milionů korun do 2,3 milionů korun v posledním čtvrtletí, kdy je plánováno vyfakturování všech zakázek pro účely úplnosti daného účetního období. Výše nákladů se pohybuje v rozmezí 1,3 milionů korun až 1,5 milionů korun.

Z následující tabulky vychází, že nejvyšší obrat podniku je předpokládán ve čtvrtém čtvrtletí roku 2018 ve výši přes 700 tisíc korun. Naopak nejnižší obrat je předpokládán v prvním čtvrtletí roku 2018. Období druhého a třetího čtvrtletí je z hlediska obratu poměrně vyrovnané.

Tab. 4: Finanční plán obratu za jednotlivá čtvrtletí roku 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán, 2018)

| FINANČNÍ PLÁN OBRATU 2018 | | | | |
|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | 1. ČTVRTLETÍ | 2. ČTVRTLETÍ | 3. ČTVRTLETÍ | 4. ČTVRTLETÍ |
| | LEDEN-BŘEZEN | DUBEN-ČERVEN | ČERVENEC-ZÁŘÍ | ŘÍJEN-PROSINEC |
| Σ VÝNOSY | 1 770 762 Kč | 1 834 316 Kč | 1 957 184 Kč | 2 306 168 Kč |
| Σ NÁKLADY | 1 399 606 Kč | 1 333 132 Kč | 1 427 832 Kč | 1 583 102 Kč |
| OBRAT | 371 156 Kč | 501 184 Kč | 529 352 Kč | 723 066 Kč |

2.3 Srovnání plánu a skutečnosti

Následující podkapitola bude zaměřena na srovnání skutečně dosažených výnosů a nákladů podle účetnictví se stanoveným finančním plánem za rok 2018. Na základě osobního rozhovoru s jednatelem je míra závažnosti odchylek vyjádřena v následující tabulce.

Tab. 5: Míra závažnosti odchylek stanovená jednatelem (Zdroj: vlastní zpracování dle osobního rozhovoru jednatele, 2019)

| ZÁVAŽNOST ODCHYLKY | MÍRA ODCHYLKY V KČ | MÍRA ODCHYLKY V % |
|--------------------|----------------------|-------------------|
| Malá odchylka | Do 10 000,- Kč | 5–10 % |
| Střední odchylka | 10 000 – 50 000,- Kč | 10–15 % |
| Velká odchylka | Nad 50 000,- Kč | Nad 15 % |

Při vyhodnocení závažnosti jednotlivých odchylek klade jednatel důraz především na absolutní vyjádření závažnosti odchylek výnosů a nákladů, a to zejména odchylky od středního vyjádření závažnosti výše. Zároveň klade jednatel důraz na sledování odchylek vzniklých u výkonů a u nákladových položek ve formě mzdových nákladů zaměstnanců a stážistů.

2.3.1 Srovnání plánu a skutečnosti za 1. čtvrtletí 2018

Srovnání plánu a skutečnosti nákladů

Následující tabulka vyjadřuje sledování odchylek v oblasti nákladů za první čtvrtletí roku 2018. Celková spotřeba materiálu za sledované období mírně překročila plánované hodnoty. V absolutní odchylce došlo k nejvýraznějšímu rozdílu této kategorie nákladů u spotřeby kancelářských potřeb, kde došlo k přečerpání plánovaných nákladů téměř o 4 000,- Kč. Zároveň došlo k přečerpání rozpočtu na spotřební náplně.

Druhou kategorií nákladů je spotřeba energií, kde součtově došlo ke **stoprocentním úsporám**. Oproti plánu byly tedy celkové náklady na spotřebu energií nulové. K úsporám došlo především z důvodu fakturace za spotřebu energií tohoto období až do druhého čtvrtletí. Lze tedy očekávat, že v druhém čtvrtletí dojde naopak k nárůstu nákladů této kategorie a vzniku negativní odchylky.

U celkových nákladů na opravu a udržování došlo k úsporám ve výši více než 10 tisíc korun (42,97 %). Skutečné náklady na cestovné oproti finančnímu plánu dosáhly úspor o více než polovinu.

Mezi vyšší nákladové položky, na které je **kladen vyšší důraz** při sledování odchylek patří ostatní služby, které v absolutním vyjádření překročily plánované hodnoty přibližně o 32 000,- Kč, přičemž k největší odchylce došlo u nákladů na dopravu osob, kde byla relativní odchylka překročena o více než dvojnásobek. K dalšímu vysokému nárůstu nákladů došlo u položek účetního poradenství, licenčních poplatků a nájmu prostor.

K poslední nejvýznamnější odchylce došlo u mzdových nákladů firmy, kde byly plánované mzdy překročeny o více než 300 000,- Kč (v relativním vyjádření o 41,74 %). Zároveň v důsledku nárůstu mzdových nákladů došlo k navýšení povinných odvodů na SP a ZP.

U odpisové položky došlo k poklesu nákladů přibližně o 13 000,- Kč.

Souhrnně došlo v prvním čtvrtletí roku 2018 k překročení plánovaných nákladů ve výši 472 919 Kč (v relativním vyjádření o 33,79 %). Je tedy možné konstatovat, že došlo v podniku k vysokému podhodnocení stanoveného plánu.

Tab. 6: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH NÁKLADU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|-------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Kancelářské potřeby | 19 835 Kč | 23 603 Kč | 3 767 Kč | 18,99 % |
| Spotřební náplně | 1 440 Kč | 2 264 Kč | 824 Kč | 57,26 % |
| Σ SPOTŘEBA MATERIÁLU | 21 275 Kč | 25 867 Kč | 4 592 Kč | 21,58 % |
| Spotřeba energie – elektřiny | 15 080 Kč | 0 Kč | 15 080 Kč | -100,00 % |
| Spotřeba energie – plyn | 5 828 Kč | 0 Kč | -5 828 Kč | -100,00 % |
| Spotřeba energie – voda | 1 858 Kč | 0 Kč | -1 858 Kč | -100,00 % |
| Σ SPOTŘEBA ENERGIE | 22 766 Kč | 0 Kč | -22 766 Kč | -100,00 % |
| Opravy a udržování – kancelář | 24 287 Kč | 13 850 Kč | -10 437 Kč | -42,97 % |
| Σ OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ | 24 287 Kč | 13 850 Kč | -10 437 Kč | -42,97 % |
| Cestovné | 43 522 Kč | 15 106 Kč | -28 417 Kč | -65,29 % |
| Σ CESTOVNÉ | 43 522 Kč | 15 106 Kč | -28 417 Kč | -65,29 % |
| Ostatní služby – kancelář | 822 Kč | 1 127 Kč | 305 Kč | 37,04 % |
| Ostatní služby – účetní poradenství | 140 537 Kč | 143 420 Kč | 2 883 Kč | 2,05 % |
| Ostatní služby – mobilní + internet | 12 540 Kč | 16 413 Kč | 3 872 Kč | 30,88 % |
| Ostatní služby – nájem prostor | 90 000 Kč | 96 000 Kč | 6 000 Kč | 6,67 % |
| Ostatní služby – doprava osob | 10 572 Kč | 26 813 Kč | 16 241 Kč | 153,62 % |
| Ostatní služby – licence | 19 334 Kč | 26 579 Kč | 7 246 Kč | 37,48 % |
| Ostatní služby – vzdělávání | 13 975 Kč | 9 762 Kč | -4 212 Kč | -30,14 % |
| Σ OSTATNÍ SLUŽBY | 287 780 Kč | 320 114 Kč | 32 334 Kč | 11,24 % |
| Mzdové náklady – zaměstnanci | 278 345 Kč | 420 000 Kč | 141 655 Kč | 50,89 % |
| Mzdové náklady – DPČ | 521 972 Kč | 714 378 Kč | 192 406 Kč | 36,86 % |
| Σ MZDOVÉ NÁKLADY | 800 317 Kč | 1 134 378 Kč | 334 061 Kč | 41,74 % |
| Zákonné SP | 69 587 Kč | 105 000 Kč | 35 413 Kč | 50,89 % |
| Zákonné ZP | 25 051 Kč | 58 674 Kč | 33 623 Kč | 134,22 % |
| Σ SZP NÁKLADY | 94 638 Kč | 163 674 Kč | 69 036 Kč | 72,95 % |
| Odpisy | 105 021 Kč | 91 863 Kč | -13 158 Kč | -12,53 % |
| Σ NÁKLADY | 1 399 606 Kč | 1 872 525 Kč | 472 919 Kč | 33,79 % |

Srovnání plánu a skutečnosti výnosů

Za první čtvrtletí roku 2018 dosáhla firma v celkovém součtu vyšších výnosů o 308 600,- Kč, což značí na menší podhodnocení stanoveného plánu výnosů.

Nejvyšších tržeb firma dosáhla u poskytování účetních služeb spojených se zakázkami. Z hlediska rozboru jednotlivých výnosových položek této oblasti, vzrostly výnosy

především u služeb spojených s více pracemi, kde podle plánu nebyl předpokládán žádný výkon pro toto čtvrtletí. Zároveň vzrostly výnosy u hodinových zakázek, a to téměř dvojnásobně. Tento jev lze objasnit časovou náročností zakázek v důsledku vzniku inventurních prací na zakázkách. Naopak k riziku došlo o paušálních zakázek, kde byly skutečné výnosy nižší než plánované hodnoty (přes 400 tisíc korun). V součtu této dílčí oblasti výnosů se však odchylka pohybovala v nepatrně nízkých hodnotách a z hlediska relativního vyjádření ji je možné zařadit do střední závažnosti. V absolutním vyjádření však byly výnosy účtárny nižší o více než 180 tisíc korun.

Firma si velice polepšila u poskytování auditorských činností, kde dosáhla mnohem vyšších tržeb o 495 151,- Kč. Tento jev se uskutečnil rovněž na základě přípravných prací prvního čtvrtletí k auditu.

U mzdových výnosů firma dosáhla téměř nulového odchýlení od stanoveného plánu.

Poslední část výnosů je tvořena pronájmem sídla a server hostingu kde byly výnosy jen nepatrně vyšší, než se plánovalo.

Tab. 7: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finančního plánu a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH VÝNOSU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Účtárna paušál | 1 466 495 Kč | 1 066 442 Kč | -400 053 Kč | -27,28 % |
| Účtárna více práce | 0 Kč | 113 903 Kč | 113 903 Kč | 100,00 % |
| Účtárna hodinová | 114 186 Kč | 210 847 Kč | 96 661 Kč | 84,65 % |
| Σ TPS – ÚČTÁRNA | 1 580 681 Kč | 1 391 193 Kč | -189 488 Kč | -11,99 % |
| Audit paušální | 72 000 Kč | 567 151 Kč | 495 151 Kč | 687,71 % |
| Σ TPS – AUDIT | 72 000 Kč | 567 151 Kč | 495 151 Kč | 687,71 % |
| Mzdy paušál | 104 581 Kč | 104 518 Kč | -63 Kč | -0,06 % |
| Σ TPS – MZDY | 104 581 Kč | 104 518 Kč | -63 Kč | -0,06 % |
| Pronájem | 13 500 Kč | 16 500 Kč | 3 000 Kč | 22,22 % |
| Σ VÝNOSY | 1 770 762 Kč | 2 079 362 Kč | 308 600 Kč | 17,43 % |

Srovnání plánu a skutečnosti obratu

V prvním čtvrtletí firma dosáhla obratu ve výši 206 837,- Kč. Došlo tak k nižšímu obratu, než bylo plánováno, a to o více než 44 %. Lze tak mluvit o vysokém nadhodnocení plánu.

Tab. 8: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finančního plánu a účetnictví, 2018-2019)

| | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|-----------|--------------|--------------|-----------------------|-----------------------|
| Σ VÝNOSY | 1 770 762 Kč | 2 079 362 Kč | 308 600 Kč | 17,43 % |
| Σ NÁKLADY | 1 399 606 Kč | 1 872 525 Kč | 472 919 Kč | 33,79 % |
| OBRAT | 371 156 Kč | 206 837 Kč | -164 319 Kč | -44,27 % |

2.3.2 Srovnání plánu a skutečnosti za 2. čtvrtletí 2018

Srovnání plánu a skutečnosti nákladů

Ve druhém čtvrtletí roku 2018 došlo z hlediska celkových nákladů opět k negativnímu navýšení skutečných nákladů, a to o více než 400 tisíc korun.

U spotřeby materiálu byla v tomto sledovaném období zaznamenána poměrně zanedbatelná úspora. Z hlediska jednotlivých položek došlo k polovičnímu poklesu u nákladů na spotřební náplně.

Druhá největší negativní odchylka vznikla u dílčích nákladů spojených s vyúčtováním energie, kde došlo k nárůstu skutečných nákladů o více než 50 % a z hlediska jednotlivých energetických položek byl nejvyšší absolutní rozdíl u spotřeby plynu, a to přes 12 000,- Kč.

K úsporám naopak ve sledovaném druhém čtvrtletí došlo u kategorie nákladů na opravy a udržování. Ve skutečnosti byly tyto náklady nulové, ale z hlediska výše této části nákladů lze považovat úsporu za zanedbatelnou část plánu.

V porovnání s předchozím čtvrtletím vzrostly náklady na cestovné. Plánovaný rozpočet této položky byl stanoven na hodnotu přibližně 6 000,- Kč, avšak ve skutečnosti náklady vzrostly o více než 300 %. V absolutním vyjádření se tedy jedná o středně závažné

odchýlení plánu od skutečnosti. Součtové náklady za ostatní služby se ve skutečnosti pohybovaly ve stejné výši jako v minulém čtvrtletí. Nejvyšší položku a zároveň odchylku tvořily opět služby spojené s účetním poradenstvím.

Nejvýznamnější negativita byla zaznamenána opět u mzdových nákladů stážistů. Plánovaný rozpočet této položky byl překročen ve výši přibližně 237 000,- Kč. Dle vyjádření jednatele je tedy možné považovat tuto odchylku za **velmi závažnou**.

Tab. 9: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finančního plánu a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH NÁKLADU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|-------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Kancelářské potřeby | 17 600 Kč | 18 111 Kč | 511 Kč | 2,90 % |
| Spotřební náplně | 6 208 Kč | 3 066 Kč | -3 142 Kč | -50,61 % |
| Σ SPOTŘEBA MATERIÁLU | 23 808 Kč | 21 177 Kč | -2 631 Kč | -11,05 % |
| Spotřeba energie – elektřiny | 15 247 Kč | 17 550 Kč | -2 303 Kč | 15,10 % |
| Spotřeba energie – plyn | 16 928 Kč | 29 760 Kč | 12 832 Kč | 75,80 % |
| Spotřeba energie – voda | 1 879 Kč | 4 544 Kč | 2 665 Kč | 141,85 % |
| Σ SPOTŘEBA ENERGIE | 34 054 Kč | 51 854 Kč | 17 800 Kč | 52,27 % |
| Opravy a udržování – kancelář | 4 700 Kč | 0 Kč | -4 700 Kč | -100,00 % |
| Σ OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ | 4 700 Kč | 0 Kč | -4 700 Kč | -100,00 % |
| Cestovné | 5 775 Kč | 26 546 Kč | 20 771 Kč | 359,67 % |
| Σ CESTOVNÉ | 5 775 Kč | 26 546 Kč | 20 771 Kč | 359,67 % |
| Ostatní služby – kancelář | 1 002 Kč | 822 Kč | -180 Kč | -17,96 % |
| Ostatní služby – účetní poradenství | 146 275 Kč | 188 350 Kč | 42 075 Kč | 28,76 % |
| Ostatní služby – mobilní + internet | 15 767 Kč | 20 712 Kč | 4 945 Kč | 31,36 % |
| Ostatní služby – nájem prostor | 90 000 Kč | 96 000 Kč | 6 000 Kč | 6,67 % |
| Ostatní služby – doprava osob | 590 Kč | 156 Kč | -434 Kč | -73,62 % |
| Ostatní služby – licence | 22 013 Kč | 22 108 Kč | 95 Kč | 0,43 % |
| Ostatní služby – vzdělávání | 14 400 Kč | 11 273 Kč | -3 127 Kč | -21,72 % |
| Σ OSTATNÍ SLUŽBY | 290 047 Kč | 339 421 Kč | 49 374 Kč | 17,02 % |
| Mzdové náklady – zaměstnanci | 298 861 Kč | 420 000 Kč | 121 139 Kč | 40,53 % |
| Mzdové náklady – DPČ | 470 971 Kč | 708 099 Kč | 237 128 Kč | 50,35 % |
| Σ MZDOVÉ NÁKLADY | 769 832 Kč | 1 128 099 Kč | 358 267 Kč | 46,54 % |
| Zákonné SP | 74 716 Kč | 80 805 Kč | 6 089 Kč | 8,15 % |
| Zákonné ZP | 26 898 Kč | 29 092 Kč | 2 194 Kč | 8,16 % |
| Σ SZP NÁKLADY | 101 614 Kč | 109 897 Kč | 8 283 Kč | 8,15 % |
| Odpisy | 103 302 Kč | 98 117 Kč | -5 185 Kč | -5,02 % |
| Σ NÁKLADY | 1 333 132 Kč | 1 775 110 Kč | 441 978 Kč | 33,15 % |

Srovnání plánu a skutečnosti výnosů

V porovnání s první čtvrtletím dosáhla firma opět vyšších výnosů, než skutečně plánovala. Celkový součet dosažených výnosů byl téměř stejný jako v minulém čtvrtletí ve výši necelých 2 milionů korun.

Část výnosů související s účetními pracemi znovu vykázala nižší dosažené výnosy, než bylo plánováno. Došlo tak k podhodnocení plánu o 263 722,- Kč. Z hlediska jednotlivých položek dosáhla v absolutním vyjádření nejvyšší ztráty u paušálních zakázek o 390 146,- Kč, což lze považovat za velmi závažné odchylení a nadhodnocení plánu. Zároveň firma nevyúčtovala žádné výkony související s více pracemi. Naopak vyšších tržeb dosáhla u hodinových zakázek, a to přes 165 tisíc korun.

Auditní zakázky opět zaznamenaly vysoký nárůst tržeb. Došlo tak opět k vysokému podhodnocení stanoveného plánu, a to o více než 380 tisíc korun.

K velmi nízkým téměř bezvýznamným odchylkám došlo u mzdových výnosů a výnosů související s poskytováním sídla a server hostingu.

Tab. 10: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finančního plánu a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH VÝNOSU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Účtárna paušál | 1 493 539 Kč | 1 103 392 Kč | -390 146 Kč | -26,12 % |
| Účtárna více práce | 39 200 Kč | 0 Kč | -39 200 Kč | -100,00 % |
| Účtárna hodinová | 75 497 Kč | 241 121 Kč | 165 624 Kč | 219,38 % |
| Σ TPS – ÚČTÁRNA | 1 608 236 Kč | 1 344 513 Kč | -263 722 Kč | -16,40 % |
| Audit paušální | 108 000 Kč | 490 650 Kč | 382 650 Kč | 354,31 % |
| Σ TPS – AUDIT | 108 000 Kč | 490 650 Kč | 382 650 Kč | 354,31 % |
| Mzdy paušál | 104 581 Kč | 109 581 Kč | 5 000 Kč | 4,78 % |
| Σ TPS – MZDY | 104 581 Kč | 109 581 Kč | 5 000 Kč | 4,78 % |
| Pronájem | 13 500 Kč | 19 500 Kč | 6 000 Kč | 44,44 % |
| Σ VÝNOSY | 1 834 316 Kč | 1 964 244 Kč | 129 928 Kč | 7,08 % |

Srovnání plánu a skutečnosti obratu

Podle následující tabulky dosáhla firma opět nižšího zisku, než bylo plánováno. Hlavním důvodem byly především vyšší celkové náklady. Velikost obratu tak byla o 312 050,- Kč nižší, než bylo plánováno, což znovu značí na velmi významné nadhodnocení plánu.

Tab. 11: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|--------------|-------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|
| Σ VÝNOSY | 1 834 316 Kč | 1 964 244 Kč | 129 928 Kč | 7,08 % |
| Σ NÁKLADY | 1 333 132 Kč | 1 775 110 Kč | 441 978 Kč | 33,15 % |
| OBRAT | 501 184 Kč | 189 135 Kč | -312 050 Kč | -62,26 % |

2.3.3 Srovnání plánu a skutečnosti za 3. čtvrtletí 2018

Srovnání plánu a skutečnosti nákladů

V období červenec až září roku 2018 vykázala firma v porovnání s předchozím čtvrtletím z hlediska celkových nákladů úspory, a to až o 265 261,- Kč.

K úsporám došlo v první řadě v oblasti ostatních služeb, zejména pak u poskytnutí účetního poradenství, kde se jednalo o pozitivní odchylku ve výši 62 % což v absolutním vyjádření činilo téměř 140 000,- Kč.

Další úspory byly zaznamenány opět u spotřeby elektrické energie, kde byly náklady nulové a další vyúčtování je tedy očekáváno až v příštím čtvrtletí.

Za zápornou část vyhodnocení nákladů lze považovat cestovné. Zde byly náklady překročeny o 34 713,- Kč a dle závažnosti odchylek se řadí do středně závažných.

Další vyšší náklady patří opět mzdové oblasti. Zde vzrostly mzdové náklady zaměstnanců přes 58 tisíc korun (relativně 20,66 %). Na rozdíl od minulých čtvrtletí se však snížily mzdové náklady stážistů. Tento jev lze vysvětlit příkazem jednatele, kdy byl stanoven maximální počet odpracovaných hodin v období červenec–srpen 2018.

K posledním úsporám v nákladech došlo u položky odpisů a to přes 36 tisíc korun (34,33 %).

Tab. 12: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH NÁKLADU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|-------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Kancelářské potřeby | 22 860 Kč | 9 464 Kč | -13 396 Kč | -58,60 % |
| Spotřební náplně | 1 517 Kč | 3 142 Kč | 1 625 Kč | 107,15 % |
| Σ SPOTŘEBA MATERIÁLU | 24 377 Kč | 12 607 Kč | -11 770 Kč | -48,29 % |
| Spotřeba energie – elektřiny | 4 157 Kč | 0 Kč | 4 157 Kč | -100,00 % |
| Spotřeba energie – plyn | 259 Kč | 0 Kč | -259 Kč | -100,00 % |
| Spotřeba energie – voda | 83 Kč | 0 Kč | -83 Kč | -100,00 % |
| Σ SPOTŘEBA ENERGIE | 4 499 Kč | 0 Kč | -4 499 Kč | -100,00 % |
| Opravy a udržování – kancelář | 6 900 Kč | 7 500 Kč | 600 Kč | 8,70 % |
| Σ OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ | 6 900 Kč | 7 500 Kč | 600 Kč | 8,70 % |
| Cestovné | 24 455 Kč | 59 168 Kč | 34 713 Kč | 141,95 % |
| Σ CESTOVNÉ | 24 455 Kč | 59 168 Kč | 34 713 Kč | 141,95 % |
| Ostatní služby – kancelář | 1 646 Kč | 162 Kč | -1 484 Kč | -90,14 % |
| Ostatní služby – účetní poradenství | 217 473 Kč | 80 940 Kč | -136 533 Kč | -62,78 % |
| Ostatní služby – mobilní + internet | 18 242 Kč | 17 377 Kč | -865 Kč | -4,74 % |
| Ostatní služby – nájem prostor | 92 000 Kč | 64 000 Kč | -28 000 Kč | -30,43 % |
| Ostatní služby – doprava osob | 608 Kč | 5 928 Kč | 5 320 Kč | 875,00 % |
| Ostatní služby – licence | 27 859 Kč | 1 023 Kč | -26 836 Kč | -96,33 % |
| Ostatní služby – vzdělávání | 1 700 Kč | 0 Kč | -1 700 Kč | -100,00 % |
| Σ OSTATNÍ SLUŽBY | 359 528 Kč | 169 431 Kč | -190 097 Kč | -52,87 % |
| Mzdové náklady – zaměstnanci | 282 861 Kč | 341 308 Kč | 58 447 Kč | 20,66 % |
| Mzdové náklady – DPČ | 521 507 Kč | 412 980 Kč | -108 527 Kč | -20,81 % |
| Σ MZDOVÉ NÁKLADY | 804 368 Kč | 754 288 Kč | -50 080 Kč | -6,23 % |
| Zákonné SP | 72 117 Kč | 85 327 Kč | 13 210 Kč | 18,32 % |
| Zákonné ZP | 25 964 Kč | 37 168 Kč | 11 204 Kč | 43,15 % |
| Σ SZP NÁKLADY | 98 081 Kč | 116 044 Kč | 17 963 Kč | 18,31 % |
| Odpisy | 105 624 Kč | 69 367 Kč | -36 257 Kč | -34,33 % |
| Σ NÁKLADY | 1 427 832 Kč | 1 188 404 Kč | -239 428 Kč | -16,77 % |

Srovnání plánu a skutečnosti výnosů

Ve třetím čtvrtletí byly celkové dosažené výnosy nižší proti plánovaným hodnotám o více než 280 tisíc korun. V tomto čtvrtletí tak došlo z hlediska celkových výnosů k nejvyšší negativní odchylce.

Hlavní důvod poklesu byl zaznamenán opět u oblasti paušálních zakázek, kde byly skutečně dosažené tržby nižší o více než 800 tisíc korun. Tato skutečnost je tak považována podnikem za **velmi závažné odchýlení** od plánu.

Hodinové zakázky rovněž dosáhly nižších výnosů, avšak v peněžním vyjádření se jedná o pouhých 37 247,- Kč. Lze tak považovat tuto skutečnost za méně závažnou.

K nejvýnosnějším tržbám tohoto čtvrtletí patří auditní zakázky, které opět vykazují o 546 151,- Kč vyšší výnosy, než bylo plánováno. Znovu se tak potvrdilo podhodnocené plánování této dílčí oblasti.

Poměrné nevýznamné odchylky tohoto čtvrtletí v peněžním vyjádření lze zaregistrovat u mzdových výnosů a pronájmu.

Tab. 13: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH VÝNOSU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|--------------------|--------------|--------------|--------------------|--------------------|
| Účtárna paušál | 1 463 027 Kč | 647 830 Kč | -815 197 Kč | -55,72 % |
| Účtárna více práce | 60 000 Kč | 83 467 Kč | 23 467 Kč | 39,11 % |
| Účtárna hodinová | 209 575 Kč | 172 328 Kč | -37 247 Kč | -17,77 % |
| Σ TPS – ÚČTÁRNA | 1 732 603 Kč | 903 625 Kč | -828 977 Kč | -47,85 % |
| Audit paušální | 108 000 Kč | 654 151 Kč | 546 151 Kč | 505,70 % |
| Σ TPS – AUDIT | 108 000 Kč | 654 151 Kč | 546 151 Kč | 505,70 % |
| Mzdy paušál | 104 581 Kč | 96 721 Kč | -7 860 Kč | -7,52 % |
| Σ TPS – MZDY | 104 581 Kč | 96 721 Kč | -7 860 Kč | -7,52 % |
| Pronájem | 12 000 Kč | 17 500 Kč | 5 500 Kč | 45,83 % |
| Σ VÝNOSY | 1 957 184 Kč | 1 671 997 Kč | -285 187 Kč | -14,57 % |

Srovnání plánu a skutečnosti obratu

Ve třetím čtvrtletí 2018 firma dosáhla celkového obratu ve výši 483 593,- Kč. V absolutním vyjádření tak nedosáhla stanoveného obratu o 45 758,- Kč což lze považovat za méně závažné odchylení.

Tab. 14: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|--------------|-------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|
| Σ VÝNOSY | 1 957 184 Kč | 1 671 997 Kč | -285 187 Kč | -14,57 % |
| Σ NÁKLADY | 1 427 832 Kč | 1 188 404 Kč | -239 428 Kč | -16,77 % |
| OBRAT | 529 352 Kč | 483 593 Kč | -45 758 Kč | -8,64 % |

2.3.4 Srovnání plánu a skutečnosti za 4. čtvrtletí 2018

Srovnání plánu a skutečnosti nákladů

V posledním sledovaném čtvrtletí došlo v rámci celkových nákladových položek k menšímu překročení plánovaných hodnot. Skutečně vynaložené náklady byly vyšší o 88 061,- Kč.

Z hlediska vzniku negativní odchylky však opět došlo k nejvyššímu absolutnímu rozdílu u mzdových položek, a to především u stálých pracovníků, kde skutečné náklady převýšily plánované o více než 100 tisíc korun. Významně tak vzrostly rovněž náklady na odvody sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnavatele, absolutně až o 45 tisíc korun. Naopak úspory v oblasti mzdových nákladů byly zaznamenány u dohod o provedení práce, kde došlo k úspoře o 19,76 %.

K minimálně významnému nárůstu došlo v součtu u nákladů spojených s ostatními službami. V případě jednotlivých položek této oblasti nákladů však došlo k vysokému překročení služeb souvisejících s účetním poradenstvím. Zde byly náklady vyšší o 152 176,-Kč a jednalo se tak o nejvyšší negativní odchylku této oblasti. Naopak poměrně vysoká úspora v této oblasti nastala u nájmu prostor a služeb spojených se vzděláváním zaměstnanců.

Ve čtvrtém čtvrtletí zároveň došlo k vyúčtování energií, které v součtu tvoří bezvýznamnou odchylku.

Tab. 15: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH NÁKLADU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|-------------------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Kancelářské potřeby | 13 229 Kč | 13 812 Kč | 583 Kč | 4,41 % |
| Spotřební náplně | 3 835 Kč | 1 155 Kč | -2 680 Kč | -69,87 % |
| Σ SPOTŘEBA MATERIÁLU | 17 064 Kč | 14 968 Kč | -2 096 Kč | -12,29 % |
| Spotřeba energie – elektřiny | 29 122 Kč | 40 709 Kč | 11 587 Kč | 39,79 % |
| Spotřeba energie – plyn | 19 270 Kč | 9 108 Kč | -10 162 Kč | -52,73 % |
| Spotřeba energie – voda | 4 018 Kč | 4 620 Kč | 602 Kč | 14,99 % |
| Σ SPOTŘEBA ENERGIE | 52 410 Kč | 54 437 Kč | 2 027 Kč | 3,87 % |
| Opravy a udržování – kancelář | 7 620 Kč | 11 126 Kč | 3 506 Kč | 46,01 % |
| Σ OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ | 7 620 Kč | 11 126 Kč | 3 506 Kč | 46,01 % |
| Cestovné | 12 002 Kč | 9 497 Kč | -2 505 Kč | -20,87 % |
| Σ CESTOVNÉ | 12 002 Kč | 9 497 Kč | -2 505 Kč | -20,87 % |
| Ostatní služby – kancelář | 1 021 Kč | 2 485 Kč | 1 464 Kč | 143,41 % |
| Ostatní služby – účetní poradenství | 144 135 Kč | 296 311 Kč | 152 176 Kč | 105,58 % |
| Ostatní služby – mobilní + internet | 24 804 Kč | 23 015 Kč | -1 789 Kč | -7,21 % |
| Ostatní služby – nájem prostor | 220 000 Kč | 96 000 Kč | -124 000 Kč | -56,36 % |
| Ostatní služby – doprava osob | 3 817 Kč | 505 Kč | -3 312 Kč | -86,78 % |
| Ostatní služby – licence | 22 968 Kč | 22 621 Kč | -347 Kč | -1,51 % |
| Ostatní služby – vzdělávání | 15 384 Kč | 2 810 Kč | -12 574 Kč | -81,74 % |
| Σ OSTATNÍ SLUŽBY | 432 129 Kč | 443 747 Kč | 11 618 Kč | 2,69 % |
| Mzdové náklady – zaměstnanci | 296 969 Kč | 440 600 Kč | 143 631 Kč | 48,37 % |
| Mzdové náklady – DPČ | 544 933 Kč | 437 280 Kč | -107 653 Kč | -19,76 % |
| Σ MZDOVÉ NÁKLADY | 841 902 Kč | 877 880 Kč | 35 978 Kč | 4,27 % |
| Zákonné SP | 76 413 Kč | 110 152 Kč | 33 739 Kč | 44,15 % |
| Zákonné ZP | 27 511 Kč | 39 653 Kč | 12 142 Kč | 44,14 % |
| Σ SZP NÁKLADY | 103 924 Kč | 149 805 Kč | 45 881 Kč | 44,15 % |
| Odpisy | 116 051 Kč | 109 704 Kč | -6 347 Kč | -5,47 % |
| Σ NÁKLADY | 1 583 102 Kč | 1 671 163 Kč | 88 061 Kč | 5,56 % |

Srovnání plánu a skutečnosti výnosů

U výnosových položek byl v posledním sledovaném čtvrtletí zaznamenán jen nepatrný nárůst celkových výnosů.

Nejvyšší podíl tržeb tvoří opět paušální výnosy, které však byly nižší, než se plánovalo (o 340 254,- Kč). Nízké výnosy zaznamenaly rovněž zakázky spojené s více pracemi, a to o více než polovinu.

Pozitivně lze opět hodnotit auditní zakázky, které opět přesáhly plánovanou hranici o 692 919,- Kč a přispěly k dosažení vyšších celkových tržeb podniku.

Tab. 16: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| DRUH VÝNOSU | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|------------------------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| Účtárna paušál | 1 331 498 Kč | 991 244 Kč | -340 254 Kč | -25,55 % |
| Účtárna více práce | 423 100 Kč | 149 399 Kč | -273 701 Kč | -64,69 % |
| Účtárna hodinová | 285 692 Kč | 236 382 Kč | -49 310 Kč | -17,26 % |
| Σ TPS – ÚČTÁRNA | 2 040 289 Kč | 1 377 025 Kč | -663 265 Kč | -32,51 % |
| Audit paušální | 118 500 Kč | 811 419 Kč | 692 919 Kč | 584,74 % |
| Σ TPS – AUDIT | 118 500 Kč | 811 419 Kč | 692 919 Kč | 584,74 % |
| Mzdy paušál | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Σ TPS – MZDY | 104 581 Kč | 104 581 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Pronájem | 42 798 Kč | 53 000 Kč | 10 202 Kč | 23,84 % |
| Σ VÝNOSY | 2 306 168 Kč | 2 346 025 Kč | 39 857 Kč | 1,73 % |

Srovnání plánu a skutečnosti obrátu

Firma v posledním čtvrtletí roku 2018 dosáhla nejvyššího zisku před zdaněním za celé plánované období. Díky vyššímu výnosům z auditních zakázek zároveň překonala plánovaný obrát o 101 796,- Kč. Vysoký obrát pro toto čtvrtletí je možné vysvětlit končícím účetním obdobím, kdy firma usiluje o zaevidování všech skutečností, které s účetním obdobím souvisejí.

Tab. 17: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 (Zdroj: vlastní zpracování dle ID podniku – finanční plán a účetnictví, 2018-2019)

| | PLÁN | SKUTEČNOST | ABSOLUTNÍ ODCHYLKA | RELATIVNÍ ODCHYLKA |
|--------------|-------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|
| Σ VÝNOSY | 2 306 168 Kč | 2 496 025 Kč | 189 857 Kč | 8,23 % |
| Σ NÁKLADY | 1 583 102 Kč | 1 671 163 Kč | 88 061 Kč | 5,56 % |
| OBRAT | 723 066 Kč | 824 862 Kč | 101 796 Kč | 14,08 % |

2.4 Shrnutí sledovaných odchylek a současného stavu

Nejvýznamnější odchylky pro období roku 2018 byly ve všech čtvrtletí především mzdové náklady, a to jak stážistů, tak stálých pracovníků. Zároveň firma plánuje vyfakturování elektrické energie pro každé čtvrtletí, ale dle skutečně zjištěných nákladů jsou energie placeny ve druhém a čtvrtém čtvrtletí.

U výnosových položek byly nejvýznamnější odchylky vyhodnoceny především u auditních zakázek, kde byly plánované hodnoty ve všech sledovaných čtvrtletí velmi nízké a došlo tak k podhodnocení plánu. Další významná odchylka výnosů je spojena s paušálními zakázkami. Zde docházelo pravidelně k nižším dosaženým výnosům v rozmezí od 340 až 815 tisíc korun.

Při této analýze byl zároveň zjištěn nedostatek ve formě odděleného sledování vývoje výnosových položek a nákladových položek. Díky tomuto nedostatku tak není zcela možné určit ziskovost jednotlivých výkonů podniku.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS

Prostřednictvím analýzy současného stavu firmy jsme zjistila, že firma dosahuje vysokých odchylek mimo jiné z důvodu způsobu stanovení finančního plánu na základě hodnot dosažených v minulém účetním období dle analytických účtů. Zároveň firma sestavuje všeobecný plán oddělených výnosů a nákladů a opomíjí tak sledovat ziskovost jednotlivých hlavních výkonů podniku.

V následující kapitole se zaměřím na stanovení nového finančního plánu prostřednictvím **metody víceetapového krycího příspěvku**, jehož hlavním cílem je zjistit ziskovost hlavních výkonů podniku a následně tento plán porovnat se skutečným stavem pro 1. čtvrtletí 2019.

3.1 Finanční plán podniku na základě krycího příspěvku pro rok 2019

Mezi hlavní výkony firmy ABC s.r.o. patří audit, paušální zakázky, hodinové zakázky, více práce a ostatní výkony ve formě nájemného a server hostingu, který jsem se do plánu rozhodla rovněž zařadit.

Pro sestavení nového finančního plánu na rok 2019 budu vycházet z hodnot dosažených v roce 2018 a to především z počtu vystavených pravidelných faktur jednotlivých kategorií, celkově dosažených výnosů, nákladů a jednotkovém vyjádření v hodinách a korunách.

3.1.1 Finanční plán podniku pro 1. čtvrtletí 2019

Auditní zakázky byly z hlediska počtu ve všech stanovených čtvrtletích téměř stejné, a proto byly pro první čtvrtletí stanoveny ve výši 20 zakázek. Nejvyšší počet zakázek s nejvyššími tržbami firma dosahuje u paušálních zakázek, kde je cena stanovena smluvně na základě individuální analýzy daného klienta. Nevýhodou paušálních zakázek je, že riziko převýšení nákladových položek nad tržbami nese sám podnik. Naopak hodinové zakázky jsou kalkulovány v souvislosti se skutečně odpracovanou dobou na zakázce. Stanovení výkonu více prací je poměrně náročné, jelikož výše dosažených tržeb

závisí na různých faktorech jako je například náročnost dané zakázky. K více pracím dochází z pravidla v prvním čtvrtletí a průměrná cena jedné zakázky je ve výši 38 tisíc korun. Ostatní výkony obsahují již zmiňované nájemné a server hosting. Tyto služby firma poskytuje pravidelně pro danou klientelu.

Variabilní náklady podniku jsem rozdělila na mzdové náklady stážistů pracujících na dohodu o pracovní činnosti, mzdové náklady samotného jednatele a náklady spojené s přijatými fakturami za poskytnuté účetní služby od OSVČ. Plánování mzdových nákladů stážistů je poměrně náročnější, a to především z důvodů odlišně stanovené mzdové sazby. Narozdíl od předchozího plánu, který vychází z dosažených nákladů předchozího účetního období, jsem se rozhodla stanovit celkovou výši variabilních mzdových nákladů stážistů za pomoci dvou faktorů. Průměrnou hodinovou sazbu ve výši 80 Kč/hodina a prostřednictvím programu s evidencí docházky jsem stanovila celkový počet hodin strávených v daném čtvrtletí u jednotlivých výkonů. Součástí variabilních nákladů jsou zároveň SZP odvody. S ostatními výkony nejsou spojené žádné nákladové položky, a proto za všechna čtvrtletí dosahují stoprocentní ziskovosti.

Pro vznik příspěvku 2 bylo zapotřebí stanovit fixní náklady jednotlivých výkonů. V tomto případě se jedná o mzdové náklady stálých zaměstnanců, které jsou stanoveny smlouvou ve výši 28 000 Kč hrubého za měsíc. Tato fixní část se následně částečně chová jako variabilní položka při jejím rozdělování podle poměru odpracovaných hodin u jednotlivých výkonů.

Jak je z tabulky patrné nejvyšší hodinovou náročnost lze předpokládat u paušálních zakázek, avšak z důvodu vysokého počtu hodin při poměrně nízké průměrné prodejní ceně dosahují paušální zakázky nejnižší marže.

Tab. 18: Finanční plán pro 1. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podnik, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|-------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|------------------|---------------------|
| Počet zakázek | 20 | 164 | 30 | 3 | 7+3 | |
| Průměrná cena | 28 358 Kč | 7 140 Kč | 7 028 Kč | 37 968 Kč | 1500+2000 | |
| TRŽBY CELKEM | 567 151 Kč | 1 170 961 Kč | 210 847 Kč | 113 903 Kč | 16 500 Kč | 2 079 362 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 424 | 5400 | 504 | 60 | 0 | 6387 |
| VN DOHODÁŘI | 33 880 Kč | 431 980 Kč | 40 300 Kč | 4 760 Kč | 0 Kč | 510 920 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 126 | 256 | 22 | 9 | 0 | 413 |
| VN JEDNATELE | 22 675 Kč | 46 010 Kč | 3 940 Kč | 1 680 Kč | 0 Kč | 74 305 Kč |
| VN ODVODY | 11 436 Kč | 63 161 Kč | 5 773 Kč | 1 095 Kč | 0 Kč | 81 465 Kč |
| Počet hodin | 269 | 984 | 169 | 0 | 0 | 1422 |
| VN OSVČ | 27 115 Kč | 99 279 Kč | 17 026 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 143 420 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 472 044 Kč | 530 531 Kč | 143 808 Kč | 106 368 Kč | 16 500 Kč | 1 269 252 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 83,23 % | 45,31 % | 68,21 % | 93,38 % | 100,00 % | 61,04 % |
| Počet hodin | 655 | 1599 | 121 | 62 | 0 | 2437 |
| FN mzdy | 112 885 Kč | 275 577 Kč | 20 854 Kč | 10 685 Kč | 0 Kč | 420 000 Kč |
| FN SZP | 38 381 Kč | 93 696 Kč | 7 090 Kč | 3 633 Kč | 0 Kč | 142 800 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 320 778 Kč | 161 258 Kč | 115 865 Kč | 92 050 Kč | 16 500 Kč | 706 451 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 56,56 % | 13,77 % | 54,95 % | 80,81 % | 100,00 % | 33,97 % |
| Celopodnikové náklady | | | | | | 323 380 Kč |
| VH před zdaněním | | | | | | 383 071 Kč |

Celopodnikové náklady jsou tvořeny spotřebou elektrické energie, vody a plynu. Z důvodu fakturací, které se ve firmě uskutečňují v období červen a prosinec se s touto položkou v prvním čtvrtletí nepočítá. Nájem prostor je placen každý měsíc ve výši 32 tisíc korun. Ve čtvrtletní periodicitě se tedy jedná o 96 tisíc korun. Mezi další náklady spojené s výkonem hlavních činností patří dále nákup kancelářských potřeb, spotřební náplně ve formě tonerů do tiskárny, ostatní služby kanceláře (licence, mobilní tarify, doprava osob, vzdělávání), cestovné při osobních jednáních s klienty, opravy spojené s kanceláří jako jsou opravy tiskáren a jiné elektronické techniky a odpisy veškerého vybavení kanceláří.

Tab. 19: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | 1. ČTVRTLETÍ |
|---------------------|---------------------|
| Spotřeba energie | 0 Kč |
| Nájem prostor | 96 000 Kč |
| Kancelářské potřeby | 23 603 Kč |
| Spotřební náplně | 2 264 Kč |
| Služby – kancelář | 80 694 Kč |
| Odpisy | 91 863 Kč |
| Cestovné | 15 106 Kč |
| Opravy – kancelář | 13 850 Kč |
| SOUČET | 323 380 Kč |

Celkový plánovaný výsledek hospodaření podniku pro první čtvrtletí 2019 je předpokládán ve výši 383 tisíc z hlavní účetní činnosti podniku.

3.1.2 Finanční plán podniku pro 2. čtvrtletí 2019

Tržby plánované pro druhé čtvrtletí roku 2019 opět vycházejí z dosažené výnosnosti předešlého roku. Zároveň bylo mou snahou si klienty zakázek přiřadit k předchozímu čtvrtletí a zjistit tak, zda byly z hlediska analytické evidence správně přiřazeny v účetnictví.

Nejvyšší tržby jsou opět stanoveny u paušálních zakázek a následně u poskytování auditních služeb. U výkonu spojeném s více pracemi se předpokládá ve 2. čtvrtletí nulový výnos. Nejnižší ziskovost se opět očekává u paušálních zakázek. Celková ziskovost všech zakázek před odečtením celopodnikových nákladů je pro sledované období ve výši přibližně 30 % z celkově dosažených tržeb. V součtu je tak pro 2. čtvrtletí plánován celkový výnos ve výši téměř 2 milionů korun.

Variabilní náklady stážistů a jednatele byly opět stanoveny podle počtu odpracovaných hodin daného čtvrtletí v roce 2018 a k ní přiřazené hodinové sazby. Náklady OSVČ jsou také stanoveny podle fakturace vycházející z období 2018 a rozděleny podle podílu odpracovaných hodin na jednotlivých výkon.

Fixní náklady zůstávají neměnně, a tedy stanovené ve stejné výši jako v předchozím čtvrtletí.

Tab. 20: Finanční plán pro 2. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|-------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|---------------|------------------|---------------------|
| Počet zakázek | 19 | 154 | 35 | 0 | 9+3 | |
| Průměrná cena | 31 850 Kč | 7 133 Kč | 6 889 Kč | 0 Kč | 1500+2000 | |
| TRŽBY CELKEM | 605 151 Kč | 1 098 472 Kč | 241 121 Kč | 0 Kč | 19 500 Kč | 1 964 244 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 406 | 4646 | 856 | 0 | 0 | 5908 |
| VN DOHODÁŘI | 32 440 Kč | 371 660 Kč | 68 500 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 472 600 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 117 | 297 | 28 | 0 | 0 | 442 |
| VN JEDNATEL | 21 060 Kč | 53 460 Kč | 5 040 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 79 560 Kč |
| VN SZP | 10 729 Kč | 59 059 Kč | 9 249 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 79 037 Kč |
| Počet hodin | 449 | 496 | 195 | 0 | 0 | 1139 |
| OSVČ | 74 166 Kč | 81 938 Kč | 32 246 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 188 350 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 466 756 Kč | 532 355 Kč | 126 086 Kč | 0 Kč | 19 500 Kč | 1 144 697 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 77,13 % | 48,46 % | 52,29 % | 0,00 % | 100,00 % | 58,28 % |
| Počet hodin | 553 | 1662 | 222 | 0 | 0 | 2437 |
| FN mzdy | 95 306 Kč | 286 434 Kč | 38 260 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 420 000 Kč |
| FN SZP | 32 404 Kč | 97 388 Kč | 13 008 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 142 800 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 339 046 Kč | 148 533 Kč | 74 818 Kč | 0 Kč | 19 500 Kč | 581 897 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 56,03 % | 13,52 % | 31,03 % | 0,00 % | 100,00 % | 29,62 % |
| Celopodnikové náklady | | | | | | 328 994 Kč |
| VH před zdaněním | | | | | | 252 903 Kč |

Z hlediska celopodnikových nákladů je plánována přibližně stejná výše nákladů jako v předchozím čtvrtletí. Jednotlivé položky této kategorie nákladů se však oproti předchozímu čtvrtletí odlišuje. V první řadě je zde očekáváno vyúčtování energetických služeb. Nájem prostor je opět očekáván ve výši 3x32 tisíc korun. Oproti předchozímu čtvrtletí se ve 2. čtvrtletí neočekávají náklady na opravy související s chodem kanceláře.

Tab. 21: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 2. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | 2. ČTVRTLETÍ |
|---------------------|---------------------|
| Spotřeba energie | 32 083 Kč |
| Nájem prostor | 96 000 Kč |
| Kancelářské potřeby | 18 111 Kč |
| Spotřební náplně | 3 066 Kč |
| Služby – kancelář | 55 071 Kč |
| Odpisy | 98 117 Kč |
| Cestovné | 26 546 Kč |
| Opravy – kancelář | 0 Kč |
| SOUČET | 328 994 Kč |

Po odečtení celopodnikových nákladů je výše plánovaného výsledku hospodaření před zdanění očekávána ve výši téměř 253 tisíc korun, což je o přibližně 100 tisíc nižší než v předchozím čtvrtletí. Důvodem jsou nižší plánované tržby podniku.

3.1.3 Finanční plán podniku pro 3. čtvrtletí 2019

Období červenec až září je pro účetní kanceláře období nižší podnikové aktivity, proto lze také očekávat nižší tržby než v předchozích čtvrtletích. Toto snížení tržeb je očekáváno zejména u paušálních zakázek, kde je plánovaný počet zakázek na rozdíl od předchozího čtvrtletí o 21 nižší.

S poklesem tržeb lze zaznamenat pokles mzdových nákladů. Ve sledovaném období je předpokládána nižší aktivita stážistů, která je vyjádřena nižším počtem odpracovaných hodin. Dle zjištěného plánovaného počtu odpracovaných hodin se rovněž očekává nulová aktivita ze strany samotného jednatele podniku.

U fixních nákladů jsou zaznamenány nižší plánované mzdy ve výši 341 308,- Kč a snížené odvody na SZP.

Tab. 22: Finanční plán pro 3. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|-------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|---------------------|
| Počet zakázek | 19 | 133 | 31 | 2 | 9+3 | |
| Průměrná cena | 34 429 Kč | 5 598 Kč | 5 559 Kč | 41 734 Kč | 1500+2000 | |
| TRŽBY CELKEM | 654 151 Kč | 744 551 Kč | 172 328 Kč | 83 467 Kč | 17 500 Kč | 1 671 997 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 570 | 4044 | 730 | 9 | 0 | 5352 |
| VN DOHODÁŘI | 45 580 Kč | 323 500 Kč | 58 360 Kč | 720 Kč | 0 Kč | 428 160 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| VN JEDNATEL | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč |
| VN SZP | 5 014 Kč | 35 585 Kč | 6 420 Kč | 79 Kč | 0 Kč | 47 098 Kč |
| Počet hodin | 428 | 352 | 80 | 0 | 0 | 860 |
| OSVČ | 40 258 Kč | 33 172 Kč | 7 510 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 80 940 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 563 299 Kč | 352 294 Kč | 100 038 Kč | 82 668 Kč | 17 500 Kč | 1 115 799 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 86,11 % | 47,32 % | 58,05 % | 99,04 % | 100,00 % | 66,73 % |
| Počet hodin | 623 | 1342 | 197 | 57 | 0 | 2219 |
| FN mzdy | 95 769 Kč | 206 462 Kč | 30 308 Kč | 8 769 Kč | 0 Kč | 341 308 Kč |
| FN SZP | 32 561 Kč | 70 197 Kč | 10 305 Kč | 2 981 Kč | 0 Kč | 116 044 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 434 969 Kč | 75 635 Kč | 59 425 Kč | 70 918 Kč | 17 500 Kč | 658 447 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 66,49 % | 10,16 % | 34,48 % | 84,97 % | 100,00 % | 39,38 % |
| Celopodnikové náklady | | | | | | 269 132 Kč |
| VH před zdaněním | | | | | | 389 315 Kč |

Oproti předchozímu čtvrtletí jsou zároveň plánovány nižší celopodnikové náklady, a to především z důvodu opět nevyfakturované spotřeby energií, která je plánována až koncem 4. čtvrtletí. Nájem prostor zůstává i nadále neměnný. Významně vysokou položku plánovaných nákladů tvoří cestovné, které bylo stanoveno ve výši 59 168,- Kč.

Tab. 23: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 3. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | 3. ČTVRTLETÍ |
|---------------------|---------------------|
| Spotřeba energie | 0 Kč |
| Nájem prostor | 96 000 Kč |
| Kancelářské potřeby | 9 464 Kč |
| Spotřební náplně | 3 142 Kč |
| Služby – kancelář | 24 491 Kč |
| Odpisy | 69 367 Kč |
| Cestovné | 59 168 Kč |
| Opravy – kancelář | 7 500 Kč |
| SOUČET | 269 132 Kč |

Po odečtení všech nákladů je u firmy plánován výsledek hospodaření před zdanění ve výši 389 315,- Kč což je více než v předchozím čtvrtletí. Důvodem jsou nižší plánované variabilní a fixní náklady.

3.1.4 Finanční plán podniku pro 4. čtvrtletí 2019

V posledním čtvrtletí jsou na základě součtu tržeb v předchozím roce plánovány nejvyšší dosažené tržby. Nejvyšší výnosy jsou opět očekávána u paušálních a auditních zakázek, které byly obdobně dosahovány i v předchozím roce. Zároveň je předpokládán vyšší počet více prací za nižší průměrnou cenu.

Poměrně vyšší variabilní náklady jsou plánovány u OSVČ dle plánované fakturace služeb. Naopak není ve 4. čtvrtletí očekávána aktivita ze strany jednatele firmy.

Z důvodu téměř stejné výše počtu odpracovaných hodin u paušálních zakázek, které vykazují vyšší tržby, než v předchozím čtvrtletí je plánovaná dosažená marže tohoto typu zakázky vyšší než v předchozích obdobích.

Tab. 24: Finanční plán pro 4. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|-------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|------------------|---------------------|
| Počet zakázek | 20 | 164 | 32 | 4 | 10+6 | |
| Průměrná cena | 40 571 Kč | 6 987 Kč | 5 824 Kč | 37 350 Kč | 1500+2000 | |
| TRŽBY CELKEM | 811 419 Kč | 1 145 825 Kč | 186 382 Kč | 149 399 Kč | 53 000 Kč | 2 346 025 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 80 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 543 | 4022 | 500 | 19 | 0 | 5083 |
| VN DOHODÁŘI | 43 400 Kč | 321 760 Kč | 40 000 Kč | 1 480 Kč | 0 Kč | 406 640 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| VN JEDNATEL | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč |
| VN ODVODY | 4 774 Kč | 35 394 Kč | 4 400 Kč | 163 Kč | 0 Kč | 44 731 Kč |
| Počet hodin | 452 | 336 | 136 | 0 | 0 | 925 |
| OSVČ | 82 653 Kč | 61 453 Kč | 24 901 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 169 007 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 680 592 Kč | 727 218 Kč | 117 081 Kč | 147 756 Kč | 53 000 Kč | 1 725 647 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 83,88 % | 63,47 % | 62,82 % | 98,90 % | 100,00 % | 73,56 % |
| Počet hodin | 623 | 1344 | 201 | 47 | 0 | 2215 |
| FN mzdy | 123 925 Kč | 267 344 Kč | 39 982 Kč | 9 349 Kč | 0 Kč | 440 600 Kč |
| FN SZP | 42 135 Kč | 90 897 Kč | 13 594 Kč | 3 179 Kč | 0 Kč | 149 805 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 514 532 Kč | 368 977 Kč | 63 505 Kč | 135 228 Kč | 53 000 Kč | 1 135 242 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 63,41 % | 32,20 % | 34,07 % | 90,51 % | 100,00 % | 48,39 % |
| Celopodnikové náklady | | | | | | 330 830 Kč |
| VH před zdaněním | | | | | | 804 412 Kč |

Následující tabulka vyjadřuje součet plánovaných celopodnikových nákladů pro poslední čtvrtletí. V porovnání s předchozím čtvrtletím je plánováno vyúčtování spotřeby energií. Nepatrně vysokou plánovanou položku dále tvoří služby související s chodem kanceláře ve výši 51 436,- Kč.

Tab. 25 Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 4. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | 4 ČTVRTLETÍ |
|---------------------|-------------------|
| Spotřeba energie | 38 100 Kč |
| Nájem prostor | 96 000 Kč |
| Kancelářské potřeby | 13 812 Kč |
| Spotřební náplně | 1 155 Kč |
| Služby – kancelář | 51 436 Kč |
| Odpisy | 109 704 Kč |
| Cestovné | 9 497 Kč |
| Opravy – kancelář | 11 126 Kč |
| SOUČET | 330 830 Kč |

Po veškerých odpočet je pro 4. čtvrtletí 2019 plánován výsledek hospodaření ve výši 804 412,- Kč. Podobná výše byla podle analýzy dosažena i v předchozím roce. V procentním vyjádření tak firma očekává rentabilitu ve výši 34,29 %.

3.2 Skutečný stav pro 1. čtvrtletí 2019

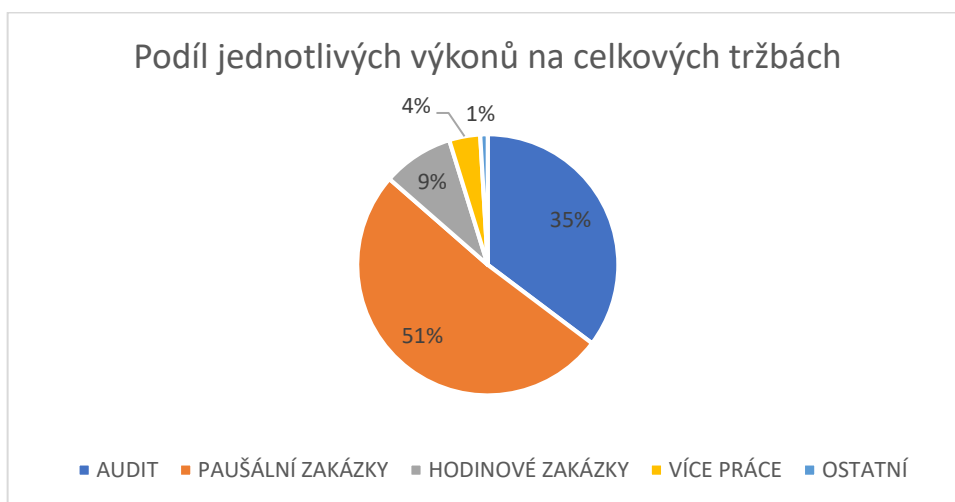
Pro účely zjištění plnění plánu bylo nutné provést analýzu skutečně dosažených hodnot, které bylo možné získat pouze za 1. čtvrtletí roku 2019. Souhrnná tabulka skutečně dosažených výnosů a nákladů je znázorněna v příloze 1 této práce. Vyhodnocení závažnosti jednotlivých odchylek je opět evidována v tabulce číslo 5 této práce, kde je relativně a absolutně vyjádřena závažnost dle osobního rozhovoru s jednatelem.

3.2.1 Tržby

Z hlediska celkově dosažených výnosů, kterou lze porovnat s předchozím vyhodnocením plánu je možné konstatovat, že došlo ke **snížení** jak relativního, tak absolutního vyjádření odchylky, a to přibližně o polovinu. Důvodem snížení závažnosti této celkové odchylky je fakt, že došlo k ustálení počtu klientů.

Nejvyšší výnosy jsou vykazovány u paušálních zakázek, které tvoří více než 50 % celkových tržeb. Jejich výše se oproti předchozímu roku příliš nezměnila. Průměrná cena paušální zakázky se pohybuje okolo 7 tisíc korun. Druhý nejvyšší podíl tržeb vykazují

audity. Ty tvoří přibližně třetinu dosažených tržeb a oproti předchozímu roku 2018 došlo k jeho nárůstu o více než 200 tisíc korun. Hodinové zakázky zaznamenaly nepatrný pokles v tržbách. Zároveň byl v 1. čtvrtletí vyfakturován nižší počet prací nad rámec smlouvy, a tedy i výnos tohoto výkonu byl nižší. Pravidelně placené měsíční nájem zůstaly beze změny.



Graf 1: Podíl výkonů na celkových tržbách v % za 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

3.2.2 Variabilní náklady

Na základě nové kalkulace variabilních nákladů stážistů za pomoci stanovené průměrné výše hodinové sazby a počtu odpracovaných hodin na zakázce došlo ke nižší absolutní odchylce v porovnání se starým plánem (z 36,86 %) na přibližně 4 %.

V součtu došlo u skutečných variabilních nákladů k nepatrné **úspoře ve výši 2,27 %**. Auditní zakázky dosáhly úspor pouze v nákladech spojených s pracemi samotného jednatele, který se ve skutečnosti na zakázkách podílel s nižší počtem vykonaných hodin. U ostatních položek nákladů došlo k nárůstu (náklady OSVČ o 68,1 % a náklady stážistů o 38,4 %).

U paušálních zakázek naopak došlo z hlediska celkových variabilních nákladů k úspoře ve výši 4,18 %. Při stejném počtu plánovaných a skutečných zakázek tohoto typu je

možné konstatovat, že došlo k efektivnější pracovní výkonnosti ve formě nižšího počtu skutečně odpracovaných hodin, a to především u výkonu OSVČ. V součtu byl počet skutečně odpracovaných hodin nižší o 567 hodin.

Tab. 26: Skutečné variabilní náklady podniku za 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|------------------|-------------------|-------------------|------------------|-----------------|-------------|-------------------|
| Vnj (Kč/hodin) | 84 Kč | 84 Kč | 84 Kč | 84 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 558 | 5419 | 311 | 38 | 0 | 6326 |
| VN DOHODÁŘI | 46 891 Kč | 455 587 Kč | 26 146 Kč | 3 216 Kč | 0 Kč | 531 840 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 94 | 151 | 5 | 17 | 0 | 266 |
| VN JEDNATEL | 17 009 Kč | 27 096 Kč | 855 Kč | 2 985 Kč | 0 Kč | 47 945 Kč |
| VN ODVODY | 10 941 Kč | 59 327 Kč | 3 167 Kč | 1 369 Kč | 0 Kč | 74 804 Kč |
| Počet hodin | 320 | 503 | 140 | 0 | 0 | 963 |
| OSVČ | 45 580 Kč | 71 646 Kč | 19 941 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 137 168 Kč |
| VN celkem | 120 422 Kč | 613 656 Kč | 50 110 Kč | 7 570 Kč | 0 Kč | 791 758 Kč |

3.2.3 Fixní náklady

Ve sledovaném čtvrtletí došlo k nárůstu fixní položky mezd stálých zaměstnanců a s ní související odvody na SZP. Oproti stanovenému plánu v minulém roce byly fixní náklady vyšší pouze o **9,04 %**. Při přiřazení fixních nákladů mezi jednotlivé výkony podniku podle poměru vzrostly u auditních zakázek fixní náklady o 17,10 %. Podobně tomu bylo rovněž u více prací (rozdíl 17,82 %), avšak v absolutním vyjádření se nejedná o závažné odchýlení od plánovaných hodnot. Paušální zakázky překročily stanovené fixní náklady poněkud méně a to o 10,67 %. K úsporám tohoto druhu nákladů došlo naopak u hodinových zakázek o více než polovinu.

V součtu všech výkonů došlo u podniku k lehkému podhodnocení plánu, kdy bylo skutečně dosaženo vyšších fixních nákladů o necelých 13 tisíc korun (9,04 %), což lze považovat za střední odchýlení od plánu.

Tab. 27: Skutečně vynaložené fixní náklady v 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ |
|---------|------------|------------------|------------------|------------|---------|
| FN mzdy | 132 183 Kč | 304 993 Kč | 8 202 Kč | 12 589 Kč | 0 Kč |
| FN SZP | 44 942 Kč | 103 698 Kč | 2 789 Kč | 4 280 Kč | 0 Kč |
| FN/den | 2 857 Kč | 6 592 Kč | 177 Kč | 272 Kč | 0 Kč |

3.2.4 Celopodnikové náklady

Následující tabulka vyjadřuje skutečně dosaženou výši jednotlivých položek celopodnikových nákladů. K nulové změně došlo především u spotřeby elektrické energie, která dle předpokladů bude účtována až v následujícím čtvrtletí. U nájmu za užívání prostor se hodnota rovněž nezměnila. K nejvyšší úspoře došlo u služeb spojených s chodem kanceláře, kde byly náklady nižší o 25 623 Kč (31,75 %). U ostatních položek došlo rovněž ke změnám, avšak v absolutním vyjádření tyto položky vykazují jen bezvýznamné odchýlení plánu od skutečnosti nepřesahující v absolutním vyjádření částku 10 tisíc korun.

Celková odchylka celopodnikových nákladů je jen nepatrně **nižší**, než byla plánována (**o 3,55 %**). Sumarizaci jednotlivých odchylek lze nalézt v příloze číslo 6 této práce.

Tab. 28: Skutečné celopodnikové náklady za 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | 1. ČTVRTLETÍ |
|---------------------|-------------------|
| Spotřeba energie | 0 Kč |
| Nájem prostor | 96 000 Kč |
| Kancelářské potřeby | 18 042 Kč |
| Spotřební náplně | 5 016 Kč |
| Služby – kancelář | 55 071 Kč |
| Odpisy | 101 581 Kč |
| Cestovné | 20 983 Kč |
| Opravy – kancelář | 15 195 Kč |
| SOUČET | 311 888 Kč |

3.2.5 Příspěvek 1

Na základě prvního příspěvku je možné zjistit marži dosaženou po odečtení variabilních nákladů. Z údajů v následující tabulce vyplynulo, že po prvním příspěvku vykazují nejvyšší marži (mimo ostatních výnosů) výkony ve formě více prací, avšak z hlediska celkových tržeb se podílejí na výnosech z vykazovaných nejméně.

Druhá nejvyšší ziskovost (84,82 %) byla zaznamenána u auditních zakázek. Z celkově dosažených tržeb tvoří variabilní náklady pouze 15,18 %. Nejméně výnosnější jsou však paušální zakázky, které vykazují po prvním krycím příspěvku zisk 46,68 %, což naznačuje, že variabilní náklady tvoří více než 50 %.

Tab. 29: Absolutní a relativní výše skutečného **krycího příspěvku 1** jednotlivých výkonů (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ |
|-------------|------------|------------------|------------------|------------|-----------|
| PŘÍSPĚVEK 1 | 673 071 Kč | 537 246 Kč | 148 035 Kč | 78 787 Kč | 21 000 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 84,82 % | 46,68 % | 74,71 % | 91,23 % | 100,00 % |

3.2.6 Příspěvek 2

Po odečtení fixních nákladů se pořadí ziskovosti výkonů nezměnilo. Nejhorších výsledků tedy dosahují paušální zakázky, kde z celkového dosaženého výnosů ve výši 1 150 902 Kč je dosahován zisk před zdaněním ve výši 11,17 % tedy 128 555 Kč. Ostatní výkony vykazují více než 60 % marži.

Tab. 30 Absolutní a relativní výše skutečného **krycího příspěvku 2** jednotlivých výkonů (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ |
|-------------|------------|------------------|------------------|------------|-----------|
| PŘÍSPĚVEK 2 | 495 946 Kč | 128 555 Kč | 137 044 Kč | 61 918 Kč | 21 000 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 62,50 % | 11,17 % | 69,16 % | 71,70 % | 100,00 % |

Z hlediska celkového dosaženého výsledku hospodaření si firma polepšila a dosáhla vyššího zisku před zdaněním (o 39 %) než bylo plánováno. Celková rentabilita tržeb je dle skutečnosti ve výši 23,67 %. Závěrem je možné konstatovat, že finanční plán pro 1. čtvrtletí byl v součtu podhodnocen.

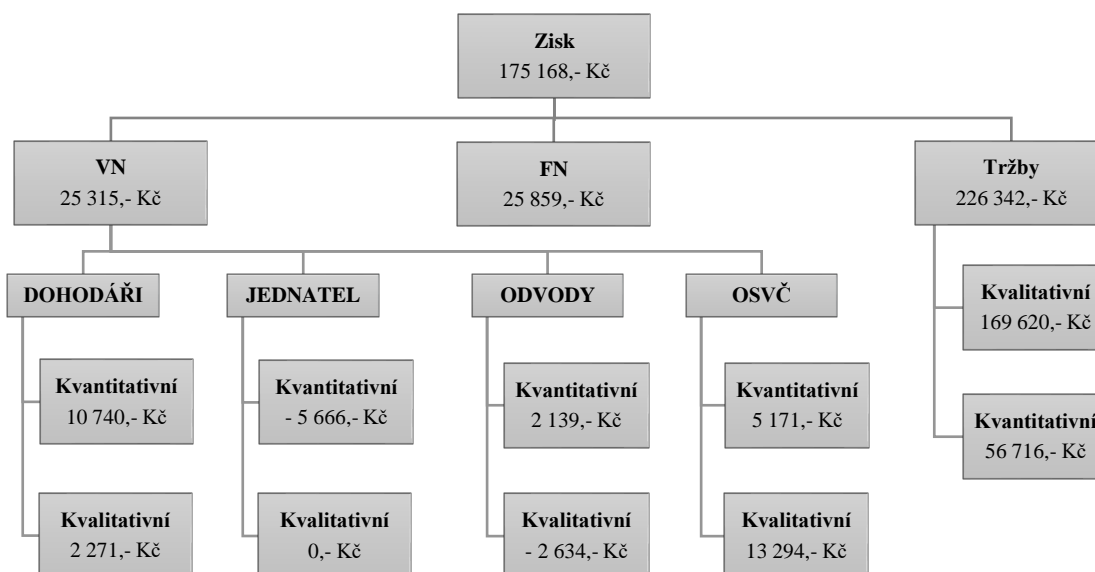
3.2.7 Analýza odchylek pro 1. čtvrtletí 2019

Následující obrázky jednotlivých zakázek znázorňují rozklad odchylek v 1. čtvrtletí 2019. Celková odchylka je dále rozložena na část připadající k variabilním nákladům, fixním nákladům a tržbám. U variabilních nákladů a tržeb, lze dále odchylky rozdělit na kvantitativní a kvalitativní charakter. Tyto odchylky jsou mimo jiné vyjádřeny v tabulkovém provedení v příloze číslo 2 až 6.

Auditní zakázky

Podle obrázku číslo 6 měl na pozitivní odchylku vliv především vyšší počet poskytnutých auditních zakázek, zároveň vzrostla průměrná cena. Na druhou stranu došlo k negativnímu jevu u nákladových položek, a to jak variabilních, tak fixních, a to přibližně ve stejném poměru. U stážistů pracujících na dohodu byla vyšší negativní odchylka zaznamenána u kvantitativní položky, kdy stážisté odpracovali více hodin, než bylo plánováno, a to za vyšší průměrnou hodinovou sazbu, která však tvoří jen bezvýznamnou odchylku. Naopak u nákladů jednatele byl vykázán nižší počet hodin, a tak došlo v rámci této položky k menším úsporám. V rámci auditu si OSVČ vyfakturovali při vyšším počtu odpracovaných hodin vyšší náklady.

Z hlediska celkového vývoje firma dosáhla vyšší marže u auditních zakázek což značí na lehké podhodnocení nastaveného plánu.



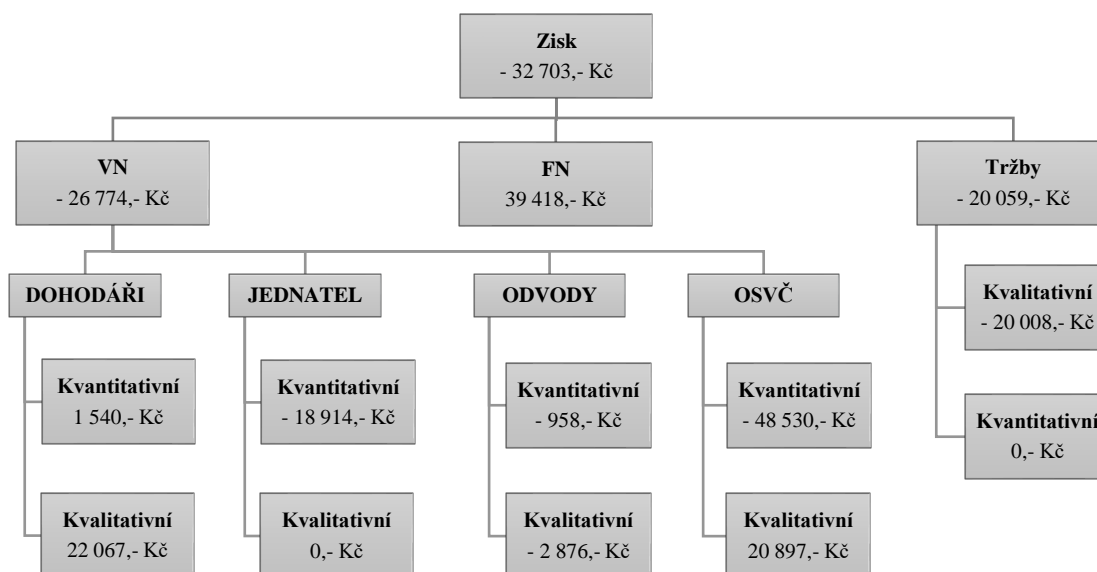
Obr. 6: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u **auditních** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

Paušální zakázky

Nyní budou postupně rozebrány odchylky u paušálních zakázek. Zde firma dosáhla nepatrně nižších tržeb, které způsobila nižší průměrná cena zakázek. Z hlediska závažnosti lze hovořit o středně velkém odchýlení od plánu. Další negativní jev lze přiřadit u fixních nákladů, kde byly náklady vyšší o téměř 11 %. K nepatrným úsporám naopak došlo u variabilních nákladů. U jednatele byla opět zaznamenána úspora u kvantitativní položky. Podobně tomu bylo také u OSVČ, kteří vyfakturovali nižší částku při poměrně nižším počtu odpracovaných hodin.

Naopak vyšší náklady byly zaznamenány u stážistů, a to především z důvodu vyšší průměrné hodinové sazby.

U paušálních zakázek je celkově možné konstatovat, že nastavení plánu bylo poměrně přesné. Avšak pro budoucí zlepšení tohoto typu výkonu je doporučováno zvýšit průměrnou cenu zakázek za jinak nezměněných podmínek pro kladné dosažení tržeb nebo zefektivnit počet odpracovaných hodin.



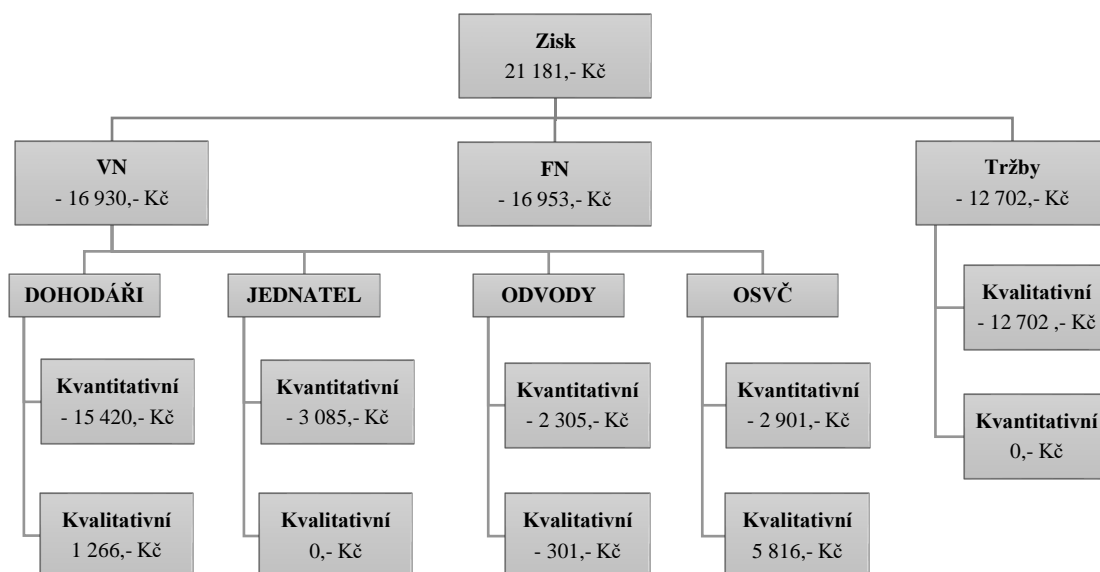
Obr. 7: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u **paušálních** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

Hodinové zakázky

V celkovém součtu vykázaly hodinové zakázky kladné dosažení zisku. Negativní střední odchylka byla opět zaznamenána u kvalitativní položky tržeb, kdy bylo z důvodu nižší průměrné ceny dosaženo nižších tržeb.

Kladně lze hodnotit úspory v oblasti fixních a variabilních nákladů, které byly v poměru téměř stejné. U variabilních nákladů došlo opět k úsporám u výkonu jednatele. Kladně lze zároveň hodnotit úsporu mzdových nákladů stážistů, a to především z důvodu kvantitativního charakteru ve formě nižších odpracovaných hodin. Nižší počet odpracovaných hodin byl rovněž zaznamenán u OSVČ, avšak cena fakturované služby byla ve skutečnosti vyšší, než se plánovalo.

Vyhodnocení plánu hodinových zakázek je poměrně uspokojivé. Ve většině případů došlo k úsporám a odchylky nepřesáhly hodnotu střední závažnosti odchylek ve výši nad 50 tisíc korun.



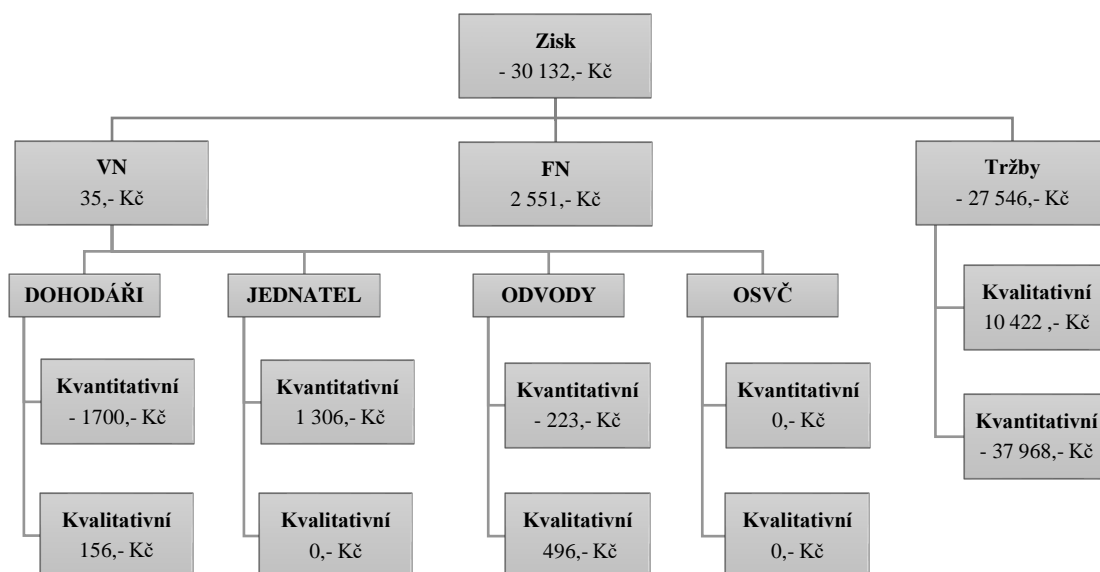
Obr. 8: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u **hodinových** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

Více práce

Posledním hodnotícím výkonem jsou zakázky související s více pracemi. Z původně plánovaných 3 zakázek byly uskutečněny pouze 2. Na základě tohoto faktu došlo k nižšímu zisku o 30 132,- korun. Na nejvyšší negativní odchylce se podílí především tržby, konkrétně pak kvantitativního charakteru. Zde se z důvodu nižšího počtu zakázek snížily tržby o více než 37 tisíc korun. Tento negativní jev byl však částečně usměrněn vyšší průměrnou cenou zakázky.

Negativně k zisku přispěly zároveň fixní náklady, které byly jen nepatrně vyšší, než bylo plánováno. U variabilních nákladů se OSVČ na auditních zakázkách ve sledovaném období vůbec nepodílely, přesně jak bylo očekáváno.

Souhrnně lze konstatovat, že obdobně jako u vyhodnocení předchozího výkonu souvisejícího s hodinovými zakázkami, došlo u více prací ke střednímu odchýlení od plánu nepřekračujícího absolutní odchylku 50 tisíc korun.



Obr. 9: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u **více prací** (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

V součtu všech skutečně dosažených marží z jednotlivých výkonů je možné podle přílohy číslo 1 konstatovat, že došlo k lehkému podhodnocení plánu a firma dosáhla vyššího výsledku hospodaření, a to o necelých 150 tisíc korun.

3.3 Shrnutí návrhové části a doporučení

Prvním důležitým přínosem návrhové části bylo zjištění výše očekávaného zisku jednotlivých výkonů podniku, kterou na základě předchozího sestavovaného plánu nebylo možné zjistit. Díky metodě krycích příspěvků lze tak přesněji plánovat fixní a variabilní náklady připadající k jednotlivým základním výkonům firmy.

Zároveň zde byly ve většině případu dosaženy nižší odchylky, a to zejména u nákladů souvisejících s pronájmem a spotřebou elektrické energie.

Podle analýzy plnění nově sestaveného plánu v 1. čtvrtletí 2019 bylo zjištěno, že paušální zakázky skutečně dosahují pouze 11,17 % zisku z jejich celkově dosažených tržeb.

Doporučení

V případě dalšího vývoje tohoto typu výkonu pro dosažení vyššího zisku doporučuji kalkulovat vyšší průměrnou cenu zakázky nebo sledovat efektivitu v počtu skutečně odpracovaných hodin stážistů nad tímto druhem zakázek. Je možné konstatovat, že nízká ziskovost tkví právě v neefektivní pracovní době.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo vyhodnotit současnou situaci u vybraného podniku v oblasti operativního plánování s následným porovnáním odchylek v roce 2018. V souvislosti s analýzou současného stavu byl zvolen návrh pro zlepšení současné situace ve formě sestavení nového způsobu operativního finančního plánu na rok 2019 ve formě dvoustupňového krycího příspěvku a jeho následné vyhodnocení pro první čtvrtletí roku 2019.

První teoretická část práce byla založena na vysvětlení základních pojmů souvisejících s operativním controllinem. V první řadě byly vysvětleny základní pojmy od controllingu po způsob vyjádření controllingové pozice v podniku. Následně byla teoretická část zaměřena na operativní controlling zabývající se řízením v kratším časovém horizontu. Bylo zde vysvětleno krátkodobé plánování a kalkulování včetně metody víceetupňové kalkulace krycích příspěvků, která je nezbytná pro část návrhovou. Zároveň jsou zde vysvětleny pojmy a výpočty související s mírou plnění plánu (odchylky).

Následná analytická část popisuje současnou situaci fungování controllingu u zvoleného podniku ABC poskytující služby v oblasti účetnictví. V první řadě byl podnik stručně popsán z hlediska základních údajů včetně organizační struktury a controllingové pozice. Zároveň došlo k popsání způsobu sestavování finančních plánů na základě stažených dat z účetního programu. Poté byl touto metodou sestaven finanční plán, který zvlášť rozděloval výnosové položky dosažené podnikem a zvlášť nákladové položky. Následně byly stejnou metodou vyjádřeny a popsány jednotlivé odchylky.

Návrhová část práce byla brána jako nejdůležitější. Prostřednictvím analýzy současného operativního plánování podniku byly zjištěny velké nedostatky. Mimo jiné bylo zjištěno, že dochází k vysokým odchylkám, které v některých případech přesahují až 100 %. Zároveň bylo zjištěno, že současně sestavovaný finanční plán nevykazuje ziskovost jednotlivých výkonů, které firma v rámci svého oboru vykonává. Proto bylo cílem návrhové části sestavit zcela nový operativní plán pro rok 2019, a to metodou víceetupňové kalkulace krycích příspěvků. Díky této metodě tak firma může sledovat výnosnost jednotlivých činností a případně reagovat na nežádoucí skutečnosti, ve formě nízkých marží.

Součástí návrhové části bylo zároveň vyhodnocení plnění nově sestaveného operativního plánu a určení závažnosti vzniklých odchylek.

Závěrem byla návrhová část stručně shrnuta, prezentována jednatelem společnosti včetně vyjádření jejich přínosů pro firmu. Zároveň díky nové metodě tohoto plánování se prokázalo, že paušální zakázky vykazují velice nízkou rentabilitu, kterou chce jednatel v nejbližší době řešit zefektivněním odpracované doby na tomto typu zakázek.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ESCHENBACH, Rolf, Helmut SILLER. 2012. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 396. ISBN 978-80-7357-918-0.

ESCHENBACH, Rolf a kol. 2004. *Controlling*. 2. vydání. Praha: ASPI Publishing, s 816. ISBN 80-7357-035-1.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání, Praha: Wolters Kluwer, s. 404. ISBN 978-80-7478-743-0.

FIBÍROVÁ, Jana a kol. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, Praha: ASPI, s. 432. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, Jana. 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing a.s., s. 116. ISBN 80-247-0482-X.

HAVLÍČEK, Karel. 2011. *Management & controlling malé a střední firmy*. 1. vydání, Praha: Vysoká škola finanční a správní, o.p.s., s. 212. ISBN 978-80-7408-056-2.

HORVÁTH & PARTNERS. 2004. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 5. přepracované vydání, 1. české vydání, Praha: Profess Consulting s.r.o., s. 288. ISBN 80-7259-002-2.

HORVATH & PARTNERS MANAGEMENT CONSULTANTS. 2012. Controlling Process Model. A Guideline for Describing and Designing Controlling Process. Publisher: Internationa Group of Controlling, s. 60, ISBN 978-3-648-03265-7.

HRADECKÝ, Mojmir a kol. 2008. Manažerské účetnictví. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, s. 264. ISBN 978-80-247-2471-3.

KEMMLER, Tomáš. 2012. Controlling a jeho implementace. *Finanční management & controlling v praxi*. 3. ročník, 5. číslo. Praha: Wolters Kluwer ČR. s. 60, ISSN 1804-2996.

KONEČNÝ, Miloš, Mária, REŽŇÁKOVÁ. 2000. *Controlling*. 2. vydání. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, s. 121. ISBN 80-214-1535-5.

KRÁL, Bohumil a kol. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, s. 791. ISBN 978-80-7261-568-1.

LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, s. 280. ISBN 978-80-247-4133-8.

MARINIČ, Pavel. 2008. *Plánování a tvorba hodnoty firmy*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, s. 240. ISBN 978-80-247-2432-4.

MIKOVCOVÁ, Hana. 2007. *Controlling v praxi*. Plzeň: nakladatelství Aleš Čeněk, s. 183. ISBN 978-80-7380-049-9.

POPESKO, Boris, Šárka, Papadaki. 2016. *Moderní metody řízení náklad. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., s. 264. ISBN 978-80-247-5773-5.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, Jana, FIBÍROVÁ. 2010. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., s. 224. ISBN 978-80-247-2759-2.

VOLLMUTH, Hilmar J. 2004. *Nástroje controllingu od A do Z*. Praha: Profess Consulting, 360. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-029-4.

ŽIŽLAVSKÝ, Ondřej, 2014. *Controlling*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, ISBN 978-80-214-4857-5.

Dokumenty společnosti

Interní doklady podniku ABC s.r.o. *Finanční plány 2018*.

Interní doklady podniku ABC s.r.o. *Účetní dokumentace 2018-2019*.

Interní doklady podniku ABC s.r.o. *Organizační a pracovní řád 2017*.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMOBLŮ

| | |
|------|----------------------------|
| DHM | Dlouhodobý hmotný majetek |
| DPČ | Dohoda o pracovní činnosti |
| FN | Fixní náklady |
| ID | Interní doklad |
| MHD | Městská hromadná doprava |
| OS | Ostatní služby |
| OSVČ | Osoba výdělečně činná |
| TPS | Tržby z prodeje služeb |
| SP | Sociální pojištění |
| VN | Variabilní náklady |
| ZP | Zdravotní pojištění |

SEZNAM GRAFŮ

| | |
|--|----|
| Graf 1: Podíl výkonů na celkových tržbách v % za 1. čtvrtletí 2019 | 61 |
|--|----|

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obr. 1: Množina controllingu a controllera | 15 |
| Obr. 2: Štábní pozice controllingu | 17 |
| Obr. 3: Liniová pozice controllingu..... | 18 |
| Obr. 4: Odchyly výnosů a nákladů za časové období..... | 26 |
| Obr. 5: Organizační struktura podniku | 30 |
| Obr. 6: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u auditních zakázek | 66 |
| Obr. 7: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u paušálních zakázek | 67 |
| Obr. 8: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u hodinových zakázek..... | 68 |
| Obr. 9: Rozklad odchylek pro 1. čtvrtletí 2019 u více prací | 69 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|--|----|
| Tab. 1: Dvoustupňová metoda krycích příspěvků | 22 |
| Tab. 2: Finanční plán nákladů za jednotlivá čtvrtletí 2018..... | 34 |
| Tab. 3: Finanční plán výnosů za rok 2018..... | 36 |
| Tab. 4: Finanční plán obratu za jednotlivá čtvrtletí roku 2018..... | 37 |
| Tab. 5: Míra závažnosti odchylek stanovená jednatelem | 37 |
| Tab. 6: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 | 39 |
| Tab. 7: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 | 40 |
| Tab. 8: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 1. čtvrtletí 2018 | 41 |
| Tab. 9: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 | 42 |
| Tab. 10: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 | 43 |
| Tab. 11: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 2. čtvrtletí 2018 | 44 |
| Tab. 12: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 | 45 |
| Tab. 13: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 | 46 |
| Tab. 14: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 3. čtvrtletí 2018 | 47 |
| Tab. 15: Odchylka plánu a skutečnosti v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 | 48 |
| Tab. 16: Odchylka plánovaných a skutečných výnosů v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 | 49 |
| Tab. 17: Odchylka plánovaného a skutečného obratu v absolutním a relativním vyjádření za 4. čtvrtletí 2018 | 50 |
| Tab. 18: Finanční plán pro 1. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku | 53 |

| | |
|---|----|
| Tab. 19: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 1. čtvrtletí 2019..... | 54 |
| Tab. 20: Finanční plán pro 2. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku | 55 |
| Tab. 21: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 2. čtvrtletí 2019..... | 56 |
| Tab. 22: Finanční plán pro 3. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku | 57 |
| Tab. 23: Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 3. čtvrtletí 2019..... | 58 |
| Tab. 24: Finanční plán pro 4. čtvrtletí 2019 na základě krycího příspěvku | 59 |
| Tab. 25 Plán souhrnu celopodnikových nákladů na 4. čtvrtletí 2019..... | 60 |
| Tab. 26: Skutečné variabilní náklady podniku za 1. čtvrtletí 2019 | 62 |
| Tab. 27: Skutečně vynaložené fixní náklady v 1. čtvrtletí 2019..... | 63 |
| Tab. 28: Skutečné celopodnikové náklady za 1. čtvrtletí 2019 | 63 |
| Tab. 29: Absolutní a relativní výše skutečného krycího příspěvku 1 jednotlivých výkonů | 64 |
| Tab. 30 Absolutní a relativní výše skutečného krycího příspěvku 2 jednotlivých výkonů | 64 |

SEZNAM VZORCŮ

| | |
|--|----|
| Vzorec 1: Výpočet zisku podniku..... | 24 |
| Vzorec 2: Odchylka vlivu změny množství a struktury sortimentu na změnu tržeb při heterogenní produkci | 25 |
| Vzorec 3: Odchylka vlivu změny množství na změnu tržeb při heterogenní produkci.. | 25 |
| Vzorec 4: Odchylka vlivu změny struktury sortimentu na změnu tržeb při heterogenní produkci | 25 |
| Vzorec 5: Odchylka vlivu změny cen na změnu tržeb při heterogenní produkci..... | 25 |

SEZNAM PŘÍLOH

| | |
|--|-----|
| Příloha 1: Analýza skutečného stavu zakázek pro 1. čtvrtletí 2019 | i |
| Příloha 2: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u všech zakázek | ii |
| Příloha 3: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u auditních zakázek | iii |
| Příloha 4: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u paušálních zakázek | iv |
| Příloha 5: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u hodinových zakázek | v |
| Příloha 6: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u více práce | vi |
| Příloha 7: Odchylka celopodnikových nákladů za 1. čtvrtletí 2019 | vii |

Príloha 1: Analýza skutočného stavu zakázek pro 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| | AUDIT | PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | HODINOVÉ ZAKÁZKY | VÍCE PRÁCE | OSTATNÍ | CELKEM |
|-------------------------|-------------------|---------------------|---------------------|------------------|------------------|---------------------|
| Počet zakázek | 22 | 164 | 30 | 2 | 10+3 | 231 |
| Průměrná cena | 36 068 Kč | 7 018 Kč | 6 605 Kč | 43 179 Kč | 1500+2000 | |
| TRŽBY CELKEM | 793 493 Kč | 1 150 902 Kč | 198 145 Kč | 86 357 Kč | 21 000 Kč | 2 249 897 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 84 Kč | 84 Kč | 84 Kč | 84 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 558 | 5419 | 311 | 38 | 0 | 6326 |
| VN DOHODÁŘI | 46 891 Kč | 455 587 Kč | 26 146 Kč | 3 216 Kč | 0 Kč | 531 840 Kč |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | |
| Počet hodin | 94 | 151 | 5 | 17 | 0 | 266 |
| VN JEDNATEL | 17 009 Kč | 27 096 Kč | 855 Kč | 2 985 Kč | 0 Kč | 47 945 Kč |
| VN ODVODY | 10 941 Kč | 59 327 Kč | 3 167 Kč | 1 369 Kč | 0 Kč | 74 804 Kč |
| Počet hodin | 320 | 503 | 140 | 0 | 0 | 963 |
| OSVČ | 45 580 Kč | 71 646 Kč | 19 941 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 137 168 Kč |
| VN celkem | 120 422 Kč | 613 656 Kč | 50 110 Kč | 7 570 Kč | 0 Kč | 791 758 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 673 071 Kč | 537 246 Kč | 148 035 Kč | 78 787 Kč | 21 000 Kč | 1 458 139 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 84,82 % | 46,68 % | 74,71 % | 91,23 % | 100,00 % | 64,81 % |
| Počet hodin | 693 | 1599 | 43 | 66 | 0 | 2401 |
| FN mzdy | 132 183 Kč | 304 993 Kč | 8 202 Kč | 12 589 Kč | 0 Kč | 457 967 Kč |
| FN SZP | 44 942 Kč | 103 698 Kč | 2 789 Kč | 4 280 Kč | 0 Kč | 155 709 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 495 946 Kč | 128 555 Kč | 137 044 Kč | 61 918 Kč | 21 000 Kč | 844 464 Kč |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 62,50 % | 11,17 % | 69,16 % | 71,70 % | 100,00 % | 37,53 % |
| Celopodnikové náklady | | | | | | 311 888 Kč |
| VH před zdaněním | | | | | | 532 576 Kč |

Příloha 2: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u **všech** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| CELKEM | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------|----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Počet zakázek | | | | |
| Průměrná cena | | | | |
| TRŽBY CELKEM | 2 079 362 Kč | 2 249 897 Kč | 170 535 Kč | 8,20 % |
| Vnj (Kč/hodin) | | | | |
| Počet hodin | 6387 | 6326 | -61 | -0,95 % |
| VN DOHODÁŘI | 510 920 Kč | 531 840 Kč | 20 920 Kč | 4,09 % |
| Vnj (Kč/hodin) | | | | |
| Počet hodin | 413 | 266 | -146 | -35,48 % |
| VN JEDNATELE | 74 305 Kč | 47 945 Kč | -26 360 Kč | -35,48 % |
| VN ODVODY | 81 465 Kč | 74 804 Kč | -6 661 Kč | -8,18 % |
| Počet hodin | 1422 | 963 | -459 | -32,25 % |
| VN OSVČ | 143 420 Kč | 137 168 Kč | -6 252 Kč | -4,36 % |
| VN CELKEM | 810 110 Kč | 791 758 Kč | -18 353 Kč | -2,27 % |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 1 269 252 Kč | 1 458 139 Kč | 188 888 Kč | 14,88 % |
| Počet hodin | 2437 | 2401 | -36 | -1,48 % |
| FN mzdy | 420 000 Kč | 457 967 Kč | 37 967 Kč | 9,04 % |
| FN SZP | 142 800 Kč | 155 709 Kč | 12 909 Kč | 9,04 % |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 706 451 Kč | 844 464 Kč | 138 012 Kč | 19,54 % |

Příloha 3: Celkový vývoj odchylek za 1 čtvrtletí 2019 u **auditních** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| AUDIT | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Počet zakázek | 20 | 22 | 2 | 10,00 % |
| Průměrná cena | 28 358 Kč | 36 068 Kč | 7 710 Kč | 27,19 % |
| TRŽBY CELKEM | 567 151 Kč | 793 493 Kč | 226 342 Kč | 39,91 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 84 Kč | 4 Kč | 5,09 % |
| Počet hodin | 424 | 558 | 134 | 31,70 % |
| VN DOHODÁŘI | 33 880 Kč | 46 891 Kč | 13 011 Kč | 38,40 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Počet hodin | 126 | 94 | -31 | -24,99 % |
| VN JEDNATELE | 22 675 Kč | 17 009 Kč | -5 666 Kč | -24,99 % |
| VN ODVODY | 11 436 Kč | 10 941 Kč | -495 Kč | -4,33 % |
| Počet hodin | 269 | 320 | 51 | 19,07 % |
| VN OSVČ | 27 115 Kč | 45 580 Kč | 18 465 Kč | 68,10 % |
| SUMA VN | 95 107 Kč | 120 422 Kč | 25 315 Kč | 26,62 % |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 472 044 Kč | 673 071 Kč | 201 027 Kč | 42,59 % |
| Počet hodin | 655 | 693 | 38 | 5,80 % |
| FN mzdy | 112 885 Kč | 132 183 Kč | 19 298 Kč | 17,10 % |
| FN SZP | 38 381 Kč | 44 942 Kč | 6 561 Kč | 17,09 % |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 320 778 Kč | 495 946 Kč | 175 168 Kč | 54,61 % |

Příloha 4: Celkový vývoj odchylek za 1 čtvrtletí 2019 u **paušálních** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| PAUŠÁLNÍ ZAKÁZKY | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------|-----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Počet zakázek | 164 | 164 | 0 | 0,00 % |
| Průměrná cena | 7 140 Kč | 7 018 Kč | -122 Kč | -1,71 % |
| TRŽBY CELKEM | 1 170 961 Kč | 1 150 902 Kč | -20 059 Kč | -1,71 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 84 Kč | 4 Kč | 5,09 % |
| Počet hodin | 5400 | 5419 | 19 | 0,36 % |
| VN DOHODÁŘI | 431 980 Kč | 455 587 Kč | 23 607 Kč | 5,46 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Počet hodin | 256 | 151 | -105 | -41,11 % |
| VN JEDNATELE | 46 010 Kč | 27 096 Kč | -18 914 Kč | -41,11 % |
| VN ODVODY | 63 161 Kč | 59 327 Kč | -3 834 Kč | -6,07 % |
| Počet hodin | 984 | 503 | -481 | -48,88 % |
| VN OSVČ | 99 279 Kč | 71 646 Kč | -27 633 Kč | -27,83 % |
| VN CELKEM | 640 430 Kč | 613 656 Kč | -26 774 Kč | -4,18 % |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 530 531 Kč | 537 246 Kč | 6 715 Kč | 1,27 % |
| Počet hodin | 1599 | 1599 | 0 | 0,00 % |
| FN mzdy | 275 577 Kč | 304 993 Kč | 29 417 Kč | 10,67 % |
| FN SZP | 93 696 Kč | 103 698 Kč | 10 002 Kč | 10,67 % |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 161 258 Kč | 128 555 Kč | -32 703 Kč | -20,28 % |

Příloha 5: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u **hodinových** zakázek (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| HODINOVÉ ZAKÁZKY | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Počet zakázek | 30 | 30 | 0 | 0,00 % |
| Průměrná cena | 7 028 Kč | 6 605 Kč | -423 Kč | -6,02 % |
| TRŽBY CELKEM | 210 847 Kč | 198 145 Kč | -12 702 Kč | -6,02 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 80 Kč | 84 Kč | 4 Kč | 5,09 % |
| Počet hodin | 504 | 311 | -193 | -38,26 % |
| VN DOHODÁŘI | 40 300 Kč | 26 146 Kč | -14 154 Kč | -35,12 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Počet hodin | 22 | 5 | -17 | -78,29 % |
| VN JEDNATELE | 3 940 Kč | 855 Kč | -3 085 Kč | -78,29 % |
| VN ODVODY | 5 773 Kč | 3 167 Kč | -2 606 Kč | -45,14 % |
| Počet hodin | 169 | 140 | -29 | -17,04 % |
| VN OSVČ | 17 026 Kč | 19 941 Kč | 2 916 Kč | 17,12 % |
| VN CELKEM | 67 039 Kč | 50 110 Kč | -16 929 Kč | -25,25 % |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 143 808 Kč | 148 035 Kč | 4 227 Kč | 2,94 % |
| Počet hodin | 121 | 43 | -78 | -64,46 % |
| FN mzdy | 20 854 Kč | 8 202 Kč | -12 652 Kč | -60,67 % |
| FN SZP | 7 090 Kč | 2 789 Kč | -4 301 Kč | -60,66 % |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 115 865 Kč | 137 044 Kč | 21 179 Kč | 18,28 % |

Příloha 6: Celkový vývoj odchylek za 1. čtvrtletí 2019 u **více práce** (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| VÍCE PRÁCE | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Počet zakázek | 3 | 2 | -1 | -33,33 % |
| Průměrná cena | 37 968 Kč | 43 179 Kč | 5 211 Kč | 13,72 % |
| TRŽBY CELKEM | 113 903 Kč | 86 357 Kč | -27 546 Kč | -24,18 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 80,00 Kč | 84,07 Kč | 4 | 5,09 % |
| Počet hodin | 60 | 38 | -21 | -35,71 % |
| VN DOHODÁŘI | 4 760 Kč | 3 215,76 Kč | -1 544 Kč | -32,44 % |
| Vnj (Kč/hodin) | 180 Kč | 180 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Počet hodin | 9 | 17 | 7 | 77,70 % |
| VN JEDNATELE | 1 680 Kč | 2 985 Kč | 1 305 Kč | 77,71 % |
| VN ODVODY | 1 095 Kč | 1 369 Kč | 274 Kč | 25,02 % |
| Počet hodin | 0 | 0 | 0 | 0,00 % |
| VN OSVČ | 0 Kč | 0,00 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| VN CELKEM | 7 535 Kč | 7 570,00 Kč | 35 Kč | 0,47 % |
| PŘÍSPĚVEK 1 | 106 449 Kč | 78 787,24 Kč | -27 662 Kč | -25,99 % |
| Počet hodin | 62 | 66 | 4 | 6,45 % |
| FN mzdy | 10 685 Kč | 12 589,00 Kč | 1 904 Kč | 17,82 % |
| FN SZP | 3 633 Kč | 4 280,00 Kč | 647 Kč | 17,81 % |
| PŘÍSPĚVEK 2 | 92 050 Kč | 61 918,00 Kč | -30 132 Kč | -32,73 % |

Příloha 7: Odchylka **celopodnikových** nákladů za 1. čtvrtletí 2019 (Zdroj: vlastní zpracování dle interní dokumentace podniku, 2018-2019)

| POLOŽKY | PLÁN | SKUTEČNOST | ODYCHLKA | |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------|
| | | | ABSOLUTNĚ | RELATIVNĚ |
| Spotřeba energie | 0 Kč | 0 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Nájem prostor | 96 000 Kč | 96 000 Kč | 0 Kč | 0,00 % |
| Kancelářské potřeby | 23 603 Kč | 18 042 Kč | -5 561 Kč | -23,56 % |
| Spotřební náplně | 2 264 Kč | 5 016 Kč | 2 752 Kč | 121,55 % |
| Služby – kancelář | 80 694 Kč | 55 071 Kč | -25 623 Kč | -31,75 % |
| Odpisy | 91 863 Kč | 101 581 Kč | 9 718 Kč | 10,58 % |
| Cestovné | 15 106 Kč | 20 983 Kč | 5 877 Kč | 38,91 % |
| Opravy – kancelář | 13 850 Kč | 15 195 Kč | 1 345 Kč | 9,71 % |
| SOUČET | 323 380 Kč | 311 888 Kč | -11 492 Kč | -3,55 % |